

司法研究年報第 35 輯

〈行政類〉

第 1 篇

稅務訴訟的舉證責任分配 與案例分析



著者：最高行政法院法官林文舟

司法院 印行

中華民國 108 年 3 月

例 言

- 一、本院為鼓勵法官及所屬機關人員利用公餘之暇從事研究，藉以掌握實務見解與法學思潮，帶動司法的革新與進步，提昇審判效能，持續編印「司法研究年報」套書第 35 輯。
- 二、「司法研究年報」第 35 輯套書係就本院及所屬機關於 106 年度提出的研究報告，經本院敦聘的評審委員評定成績優良的作品所輯錄，內含第 1 名 2 篇、第 2 名 2 篇、第 3 名 1 篇、佳作 4 篇，共計 9 篇。
- 三、本輯研究年報內容涵括刑事及行政訴訟方面的理論與實務研究，對於審判業務甚具參考價值，因此以 25 開平裝單行本，分「刑事類」、「行政類」盒裝套書印行，分送各級法院司法人員及學術研究機構。
- 四、「司法研究年報」發行迄今已刊載 539 篇研究報告，為便於查閱，經按民事類、刑事類、民刑事類及行政類四大單元，彙編印製成索引單行本，以供參考。惟其中曾華松先生（本院前大法官）所著行政類 71 年出版，稅務行政訴訟之研究；74 年出版，商標行政訴訟之研究（上）、（下），經由本院另行印製成單行本發行，未列入本目錄第 2 輯、第 5 輯索引內，併予說明。
- 五、本輯各篇作品編校倘有疏漏，尚祈不吝賜教指正。

司法研究年報第三十五輯目錄

〈刑事類〉

- 第 1 篇 修復式司法在少年事件之應用
..... 李明鴻、溫奕賢、許嘉菱、李韋
- 第 2 篇 由特定案型探討新刑法沒收制度之運作 劉奕榔
- 第 3 篇 刑事境外取證證據能力之研究 陳昭筠、洪任遠
- 第 4 篇 刑法第十九條第三項與原因自由行為 林裕凱
- 第 5 篇 刑事判例及決議作為法官聲請違憲審查標
的之研究 錢建榮
- 第 6 篇 數罪併罰量刑問題之研究 胡宜如

〈行政類〉

- 第 1 篇 稅務訴訟的舉證責任分配與案例分析 林文舟
- 第 2 篇 德國專利無效程序之研究 李維心
- 第 3 篇 法官倫理規範諮詢制度之研究 王翠芬

稅務訴訟的舉證責任分配與案例分析

目錄

壹、前言	5
貳、稅務訴訟之本質與特徵	7
一、不樂之捐的抗拒，爭議廣度大、密度高	7
二、數量龐雜佔各類行政事件的最大宗	10
三、稽徵機關處於實體法與程序法上的優越地位	12
四、強調納稅者之協力義務	15
參、舉證責任	17
一、概念	17
二、辯論主義與主觀舉證責任	18
三、職權探知主義與客觀舉證責任	19
四、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	21
五、舉證責任分配的標準	22
六、客觀舉證責任分配之效果（承擔不利益的結果及其限度）	33
七、本證與反證	39
八、無責推定與不自證己非	43
九、稅務訴訟的客觀舉證責任分配及證明程度	47
十、法律上推定、擬制與事實上推定	53
十一、間接證明、表見證明與事實上推定	60
十二、法定客觀舉證責任的轉換	62

肆、納稅義務人協力義務.....	68
一、概念.....	68
二、租稅法上規定的協力義務.....	69
三、行政程序法、民事及行政訴訟法上規定之協力義務.....	71
四、稅法上協力義務所需到達的程度.....	72
五、違反租稅法上規定協力義務的效果.....	73
六、違反訴訟法及行政程序法上規定協力義務之效果.....	88
七、協力義務與職權調查、舉證責任之關係.....	89
伍、補稅與漏稅罰.....	91
一、分際.....	91
二、補稅處分對於漏稅罰撤銷訴訟之審理是否有拘束效力....	94
三、補稅撤銷訴訟確定判決理由就原因事實所為之論斷是 否有既判力？嗣後於同一基礎事實所涉及漏稅罰之撤 銷訴訟，行政法院就同一爭點，是否可以為相反之判 斷？.....	96
四、漏稅罰之所漏稅額可否推估.....	100
陸、行政法院得否以案件事實未臻明確，撤銷原處分，由被 告機關調查事證另為處分.....	110
一、稽徵機關與行政法院於訴訟程序之角色.....	110
二、舊行政訴訟法時代.....	111
三、新行政訴訟法時代.....	112
四、修法動議.....	115
五、本文見解.....	117
柒、案例分析.....	122
甲、營業稅.....	122

一、最高行政法院 100 年度判字第 1734 號判決.....	122
二、最高行政法院 100 年度判字第 2254 號判決.....	126
三、臺北高等行政法院 90 年度訴字第 369 號判決.....	131
乙、營利事業所得稅.....	135
一、最高行政法院 101 年度判字第 155 號判決.....	135
二、最高行政法院 101 年度判字第 290 號判決.....	140
三、最高行政法院 101 年度判字第 580 號判決.....	142
四、最高行政法院 102 年度判字第 816 號判決.....	145
丙、綜合所得稅.....	154
一、最高行政法院 93 年度判字第 1607 號判決.....	154
二、最高行政法院 99 年度判字第 1291 號判決.....	156
三、最高行政法院 104 年度判字第 579 號判決.....	158
四、臺北高等行政法院 89 年度訴字第 2759 號判決.....	166
丁、贈與稅.....	170
一、改制前行政法院 89 年度判字第 1179 號判決.....	170
二、改制前行政法院 89 年度判字第 1953 號判決.....	172
三、改制前行政法院 89 年度判字第 1988 號判決.....	174
四、最高行政法院 98 年度判字第 923 號判決.....	177
五、最高行政法院 100 年度判字第 8 號判決.....	180
六、最高行政法院 101 年度判字第 641 號判決.....	185
七、最高行政法院 104 年度判字第 412 號判決.....	189
八、臺北高等行政法院 90 年度訴字第 3937 號判決.....	196
九、臺北高等行政法院 92 年度訴字第 1868 號判決.....	199
戊、遺產稅.....	203

一、改制前行政法院 87 年度判字第 1843 號判決	203
二、最高行政法院 100 年度判字第 1163 號判決	205
己、關稅法及海關緝私條例	208
最高行政法院 106 年度判字第 528 號判決	208
捌、結語	225
玖、附錄 司法院統計年報	229
參考文獻	241

壹、前言

稅務訴訟主要為納稅義務人訴請行政法院¹撤銷稅捐機關所作的租稅核課或裁罰處分，以保障其基本權（主要為財產權）不被違法侵害；然就稅捐機關之應訴而言，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作基礎，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²，自有探究所謂舉證責任，其本質、效果、分配標準、輕重程度（證明度）、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。尤其稅務訴訟的審理涉及的事實爭議最多，經常需要作舉證責任分配及證據評價，而行政法院就稅務訴訟的判決又向來被批評為駁回法院³，究其原因，

¹ 包括高等行政法院及地方法院行政訴訟庭。

² 法諺有云：「舉證之所在，敗訴之所在。」

³ 104年10月8日中興大學法律學系暨公法研究中心、中華民國律師公會全國聯合會聯合舉辦「稅法上證據法則與實質課稅原則之界限學術研討會」，中正大學教授盛子龍於會中指出：行政法院法官太過偏向稅務機關，特別在證據法則偏向有利稅捐機關，且沒有嚴格要求稅務機關善盡職權調查之責任，讓納稅人協力義務、舉證責任遠超過法理與法治的要求，導致人民打十場、輸九場，勝訴率很低（研討會手冊第2場論文「租稅法上證據法則」第2頁；<http://www.humanrightwatch.cc/?p=28973>，記者吳振昕報導，106年10月5日瀏覽）。另臺北商業大學黃士淵副教授發表於稅務旬刊（2016年12月10日）之論文

除法律的解釋適用不符納稅者期待外，於認定事實時，對證據法則的運用是否不偏不倚，亦是關鍵因素，因此如何建構公平的舉證責任分配法則與合理的證明度標準，並釐清行政法院的角色功能，自屬當務之急。此為本文撰寫的動機所在。又在審判心理上，法官如何決定舉證責任之分配及證明度之要求，恆受訴訟事件本質與特徵的影響，允宜先予瞭解，再依序論析舉證責任、協力義務、補稅與漏稅罰之分際、稽徵機關與行政法院於訴訟程序之角色（行政法院得否以案件事實未臻明確，撤銷原處分，由被告機關調查事證另為處分）及援引營業稅案例 3 則、營利事業所得稅 4 則、綜合所得稅 4 則、贈與稅 9 則、遺產稅 2 則、關稅 1 則作解析，最後提出建議與盼望作為結論。

謂：稅務司法在 89 年行政訴訟改採二級二審、乃至三級二審之後，吾人從統計數據來看，所謂行政法院在稅務實務工作者及納稅義務人心目中的刻板印象—「駁回法院」、「官官相護」，很遺憾地，只能以「恰如其份」且「每下愈況」來做出描述。納稅義務人難脫「打不贏稅局」的格局，單以一審勝訴率來說，筆者逐案統計 100~102 年三年稅務判決，實質有效勝訴率僅 6% 左右，官方數字也不過 16% 而已（差異的 10% 包含法令變更、裁罰從新從輕、大法官釋憲、稅局自承算錯等納稅義務人當然會勝訴之案件），相形於德國財稅法院歷年平均達 40% 來說，我國明顯低了不少等語（台灣／稅務旬刊／第 2347 期，第 7-10 頁）。

貳、稅務訴訟之本質與特徵

一、不樂之捐的抗拒，爭議廣度大、密度高

租稅之性質為無特定對待給付之公法上金錢債務，且具有強制性，乃國家加諸人民的兩大痛苦之一⁴，也是人民對國家最主要與最普遍的法律義務，納稅義務人有財產權被剝奪的切身之痛，為護衛其「錢」財，自不免執兩「戈」而興訟⁵。稽徵機關則基於國家財政目的，必須履行其依法徵收職責，亦具有正當性。兩者之間在訴訟上攻擊防禦方法的廣度與密度，實非其他種類的行政事件所能望其項背。此從民國（下同）36年12月25日行憲以來，司法院大法官會議迄106年10月20日總共作成754號解釋，其中跟稅法有關的解釋達131則⁶；自89年7月1

⁴ 「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）

⁵ 大地孕育生命，有土斯有財，有土斯有命。十六世紀法國人道主義公法學者 Jean Bodin 嘗謂：人民或許會忘記殺父之仇，對剝奪財產之恨，則終生不忘。這句話道盡財產權與生存的關係。剝奪財產之恨所以較殺父之仇更難忘記，因為剝奪財產即是剝奪自己甚至是幾個世代的生存基礎，毀滅自己或幾個世代之仇，當然可能比殺父之仇更難忘記（轉引自許玉秀大法官於釋字第580號解釋之一部協同暨一部不同意見書）。

⁶ 司法院釋字第49號（印花稅）、第54號（遺產稅）、第116號（所得稅）、第126號（貨物稅）、第142號（營業稅）、第151號（貨物稅）、第163號（所得稅）、第167號（契稅）、第173號（土地增值稅）、第180號（土地增值稅）、第190號（土地增值稅）、第195號（所得稅）、第196號（土地稅）、第198號（所得稅）、第210號（租稅法律主義）、第211號（海關緝私）、第216號（關稅、對審判上所引涉法律見解之行政命令得否申請解釋）、第217號（所得稅）、第218號（所得稅）、第219號（關稅）、第221號（遺產稅）、第224號（稅捐稽徵法）、第234號（營業稅、印花稅）、第237號（營業

稅)、第 241 號(土地增值稅)、第 247 號(所得稅)、第 248 號(營業稅)、第 252 號(稅捐稽徵法)、第 257 號(貨物稅)、第 267 號(房屋稅)、第 277 號(地方稅法)、第 281 號(關稅法)、第 286 號(土地增值稅)、第 287 號(行政函釋關於時之效力,營利事業所得稅)、第 288 號(貨物稅)、第 289 號(以命令處理裁罰案件是否違憲)、第 296 號(所得稅)、第 309 號(所得稅)、第 311 號(遺產稅)、第 315 號(逾股票面額之溢額所得不予免稅之命令是否違憲)、第 317 號(所得稅)、第 318 號(所得稅)、第 321 號(關稅)、第 324 號(關稅)、第 327 號(所得稅)、第 330 號(遺產稅)、第 337 號(營業稅)、第 339 號(貨物稅)、第 343 號(遺產稅)、第 345 號(稅捐稽徵法、關稅法)、第 346 號(國民教育法及財政收支劃分法就徵收教育捐之授權規定是否違憲)、第 356 號(營業稅)、第 359 號(土地稅)、第 361 號(所得稅)、第 367 號(營業稅)、第 369 號(房屋稅)、第 375 號(遺產稅及贈與稅)、第 377 號(所得稅)、第 385 號(扣繳所得稅)、第 397 號(營業稅)、第 410 號(遺產稅)、第 413 號(所得稅)、第 415 號(所得稅)、第 420 號(證券交易所所得稅)、第 424 號(贈與稅)、第 427 號(所得稅)、第 438 號(營利事業所得稅)、第 439 號(海關緝私條例)、第 441 號(營利事業所得稅)、第 458 號(財政部就依獎勵投資條例減免稅捐,以特定所得為限之函釋是否違憲)、第 460 號(土地稅)、第 478 號(土地增值稅)、第 480 號(促進產業升級條例施行細則就增資償債限期申請證明之規定違憲)、第 484 號(契稅)、第 493 號(所得稅)、第 495 號(海關)、第 496 號(營利事業所得稅)、第 500 號(營業稅、娛樂稅)、第 503 號(行為併符行為罰或漏稅罰要件時得重複處罰)、第 505 號(財政部就增資擴展設備申請獎勵先辦登記之函釋違憲)、第 506 號(所得稅)、第 508 號(所得稅)、第 519 號(營業稅)、第 521 號(海關緝私條例)、第 536 號(遺產及贈與稅)、第 537 號(房屋稅)、第 565 號(證券交易所所得稅)、第 566 號(遺產及贈與稅)、第 597 號(所得稅)、第 606 號(促進產業升級條例施行細則第 42 條申請緩課之期限規定是否違憲)、第 607 號(所得稅)、第 608 號(所得稅、遺產稅)、第 615 號(所得稅)、第 616 號(所得稅)、第 619 號(土地稅)、第 620 號(遺產稅)、第 622 號(遺產及贈與稅)、第 625 號(地價稅)、第 635 號(土地增值稅)、第 640 號(所得稅)、第 641 號(菸酒稅)、第 642 號(稅捐稽徵法)、第 647 號(贈與稅)、第 648 號(海關緝私條例)、第 650 號(營利事業所得稅)、第 651 號(關稅)、第 657 號(所得稅)、第 660 號(營業稅)、第 661 號(營業稅)、第 663 號(稅捐稽徵法)、第 673 號(所得稅)、第 674 號(土地稅)、第 685 號(營業稅)、第 687 號(對故意致公司逃漏稅捐之公司負責人一律處刑之規定是否違憲)、第 688 號(營業稅)、第 692 號(所得稅)、第 693 號(租稅法律主義)、第 694 號(所得稅)、第 696 號(所得稅)、第 697 號(貨物稅)、第

日實施行政訴訟二級二審新制以來迄 106 年 10 月，最高行政法院總共作成 188 則決議，其中跟稅法直接有關的決議達 47 則⁷，

698 號（貨物稅）、第 700 號（營業稅）、第 701 號（所得稅）、第 703 號（公益團體醫院為符免稅條件選擇全額列資本支出者，否准嗣後提列折舊扣減應納稅額是否違憲）、第 705 號（所得稅）、第 706 號（營業稅）、第 713 號（所得稅）、第 722 號（執行業務所得）、第 745 號（所得稅）、第 746 號（稅捐稽徵法、遺產稅及贈與稅法）、第 754 號（進口稅、貨物稅及營業稅）。

⁷ 最高行政法院從 89 年 7 月以後與稅法有關的決議 47 則：

89 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議（一）（稅捐稽徵法）

89 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議（二）（稅捐稽徵法）

91 年 3 月份庭長法官聯席會議（核定死亡配偶之遺產總額）

91 年 6 月份庭長法官聯席會議（稅捐稽徵法、營業稅法）

91 年 10、11、12 月份庭長法官聯席會議決議（不再援用判例 420 則，其中稅捐類佔 24 則）

92 年 4 月份庭長法官聯席會議（一）（營業稅法）

92 年 4 月份庭長法官聯席會議（二）（土地稅法）

92 年 5 月份庭長法官聯席會議（營利事業所得稅法）

92 年 9 月份庭長法官聯席會議（遺產及贈與稅法）

92 年 10 月份庭長法官聯席會議（所得稅法）

93 年 2 月份庭長法官聯席會議（一）（遺產及贈與稅法）

95 年 2 月份庭長法官聯席會議（一）（稅捐稽徵法）

95 年 2 月份庭長法官聯席會議（二）（遺產及贈與稅法）

96 年 3 月份庭長法官聯席會議（一）（關稅法）

96 年 3 月份庭長法官聯席會議（二）（關稅法）

98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議（所得稅法）

98 年 10 月份第 2 次庭長法官聯席會議（所得稅法）

99 年度 5 月第 2 次庭長法官聯席會議（所得稅法）

99 年度 6 月份庭長法官聯席會議（三）（所得稅法）

99 年度 7 月份第 2 次庭長法官聯席會議（所得稅法）

99 年度 9 月份第 2 次庭長法官聯席會議（所得稅法、營業稅法、營利事業所得稅）

100 年度 1 月份第 1 次庭長法官聯席會議（二）（土地稅法）

100 年度 3 月份第 1 次庭長法官聯席會議（一）（土地稅法）

100 年度 3 月份第 1 次庭長法官聯席會議（二）（所得稅法、營利事業所得稅查核準則）

而長期以來，各級行政法院受理的訴訟事件，亦以稅務訴訟（含關務）的數量為最大宗（詳後述），可得明證。

二、數量龐雜佔各類行政事件的最大宗

在高等行政法院受理第一審訴訟事件方面，從 91 年至 100 年其終結數量（稅捐加關務）與各類結案總數之對比依序為

-
- 100 年度 4 月份第 1 次庭長法官聯席會議（土地稅法）
 - 100 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議（土地稅法、稅捐稽徵法）
 - 100 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議（貨物稅、關稅、營業稅法）
 - 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議（稅捐稽徵法、所得稅法、營利事業所得稅查核準則）
 - 101 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議（所得稅法、土地稅法）
 - 101 年度 8 月份第 1 次庭長法官聯席會議（所得稅法）
 - 101 年度 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議（營業稅法）
 - 102 年度 1 月份第 1 次庭長法官聯席會議（稅捐稽徵法、所得稅法）
 - 102 年度 1 月份第 2 次庭長法官聯席會議（所得稅法）
 - 102 年度 3 月份第 1 次庭長法官聯席會議（不再接用判例共 8 則，皆與海關緝私條例有關）
 - 102 年度 3 月份第 2 次庭長法官聯席會議（稅捐稽徵法、所得稅法）
 - 102 年度 6 月份第 1 次庭長法官聯席會議（促進產業升級條例）
 - 102 年度 9 月份第 2 次庭長法官聯席會議（所得稅法）
 - 102 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議（證券交易稅條例）
 - 103 年 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議（稅捐稽徵法、所得稅法、遺產及贈與稅法）
 - 103 年 9 月份第 2 次庭長法官聯席會議（海關緝私條例、稅捐稽徵法、所得稅法、關稅法）
 - 104 年 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議（房屋稅條例）
 - 104 年 7 月份第 2 次庭長法官聯席會議（稅捐稽徵法、所得稅法）
 - 104 年 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議（營利事業所得稅查核準則、所得稅法）
 - 105 年 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議（稅捐稽徵法）
 - 105 年 6 月份第 2 次庭長法官聯席會議（遺產及贈與稅法）
 - 105 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議（稅捐稽徵法）
 - 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議（稅捐稽徵法、遺產及贈與稅法）

3188+150 / 8481 、 3685+269 / 9714 、 3188+267 / 8695 、
3124+482 / 8935 、 3058+542 / 8734 、 3042+307 / 8722 、
2520+359 / 7618 、 2106+373 / 5920 、 1979+195 / 5598 、
1487+103 / 4786 ， 不含關務的比例大約在 31.07%至 37.93%之
間，含關務的比例大約在 33.22%至 41.87%之間；在最高行政法
院審理上訴事件方面，從 91 年至 100 年其終結數量（稅捐加關
務）與各類結案總數之對比依序為 604+35 / 1240 、 1157+54 /
2311 、 882+53 / 2275 、 1428+97 / 3094 、 1481+167 / 3293 、
1828+339 / 4448 、 1729+270 / 3837 、 1407+251 / 3266 、
1381+162 / 3076 、 1630+138 / 3682⁸，不含關務的比例大約在
38.77%至 50.06%之間，含關務的比例大約在 41.1%至 52.4%之
間，均高於其在一審結案量中的佔有率。

從 101 年 9 月 6 日起，地方法院成立行政訴訟庭適用簡易訴
訟程序，受理關於稅務、罰鍰及其他公法上財產關係，其標的金
額或價額在新臺幣 40 萬元以下之行政訴訟，其上訴案件由高等
行政法院受理。在高等行政法院審理簡易上訴事件方面，從 102
年至 105 年其終結數量（稅捐加關務）與各類結案總數之對比依
序為 46+3 / 202 、 75+11 / 333 、 86+7 / 331 、 87+9 / 360，比例約
在 24.26%至 28.1%之間；在高等行政法院受理第一審訴訟事件
方面，從 101 年至 105 年其終結數量（稅捐加關務）與各類結案
總數之對比依序為 1281+96 / 4630 、 836+70 / 3251 、 817+73 /
3214 、 810+80 / 3035 、 682+59 / 3177，比例約在 23.32%至

⁸ 司法統計年報（100 年），司法院全球資訊網 <http://www.judicial.gov.tw/juds/index1.htm>，106 年 8 月 8 日瀏覽。另司法院統計處於 103 年曾針對行政訴訟之性質分類，進行全面清查，重新歸類整編，其中最高行政法院部分，於 95 年至 100 年的數據有些微變動，以更正後的數據為準，詳參附錄。

29.74%之間。高等行政法院受理第一審訴訟及簡易上訴事件，其終結數量不含關務的比例大約在 21.74%至 27.67%之間，含關務的比例大約在 23.66%至 29.74%之間；在最高行政法院方面，從 101 年至 105 年其終結數量（稅捐加關務）與各類結案總數之對比依序為 857+61 / 2199、504+26 / 1362、449+50 / 1297、410+52 / 1333、366+43 / 1279⁹，不含關務的比例大約在 28.62%至 38.97%之間，含關務的比例大約在 31.98%至 41.75%之間，亦均高於其在一審結案量中的佔有率。

由上可知稅務訴訟不但量大，在各類行政事件名列前茅，且上訴率也比其他種類的訴訟為高，反映出其爭議性較大，公平及量能課稅的要求益加殷切。

三、稽徵機關處於實體法與程序法上的優越地位

實體法上，可歸屬於租稅主體之稅捐構成要件事實成就時，稅捐債務關係即發生，稽徵機關得片面以行政處分確認其稅額，並命納稅義務人為給付；在稽徵程序上，納稅義務人有接受調查及提示有關課稅資料、文件之義務，否則將處以罰鍰，如係逃漏所得稅及營業稅而涉有犯罪嫌疑的案件，更可聲請當地司法機關¹⁰簽發搜索票，會同當地員警或自治人員，進入藏置帳簿、文件或證物之處所，實施搜查（稅捐稽徵法第 30 條、第 31 條、第 46 條；所得稅法第 83 條、第 107 條參照），且稅捐法令之繁複

⁹ 司法統計年報（105 年），司法院全球資訊網 <http://www.judicial.gov.tw/juds/index1.htm>，106 年 8 月 8 日瀏覽，詳參附錄。

¹⁰ 所謂司法機關，依 90 年 1 月 12 日修正公佈、同年 7 月 1 日施行的刑事訴訟法第 128 條第 3 項規定係指法院。且依同法第 128 條之 1 第 2 項規定意旨，稽徵機關聲請簽發搜索票時，亦應比照司法警察（官）調查犯罪情形及蒐集證據的程序，於報請檢察官許可後，始得向該管法院聲請核發。

與技術性、調查途徑的多元與周密性，一般納稅義務人難以和擁有專業知識與龐大資源的稽徵機關相互抗衡。尤其稽徵機關自行以行政命令規定課稅事實之證明方法、證據之證明力、舉證責任之分配，或加重納稅義務人的舉證責任，被歸為事實認定問題，不屬租稅法律主義的範圍或未增加法律所定人民之納稅義務，早已有司法院釋字第 217 號（76 年 7 月 17 日）、第 221 號（77 年 1 月 27 日）解釋可資參照¹¹；另行政法院亦透過判例、判決、聯

¹¹ 司法院釋字第 217 號解釋：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。財政部中華民國七十二年二月二十四日(72)台財稅字第三一二二九號函示所屬財稅機關，對於設定抵押權為擔保之債權，並載明約定利息者，得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束。尚難謂已侵害人民權利，自不抵觸憲法第十五條第十九條之規定。」釋字第 221 號解釋：「遺產及贈與稅法施行細則第十三條規定：『被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。』旨在貫徹遺產及贈與稅法第一條及第十七條第一項第八款之規定，以求認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第十九條並無抵觸。至具體案件應稅遺產之有無，仍應依舉證責任分配之法則，分由稅捐稽徵機關或納稅義務人盡舉證責任，併予指明。」（改制前行政法院 75 年判字第 403 號判例先已肯認遺產及贈與稅法施行細則第 13 條規定的適法性），但釋字第 218 號解釋則明示：「個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者。財政部於六十七年四月七日所發(67)臺財稅字第三二五二號及於六十九年五月二日所發(69)臺財稅字第三三五二號等函釋示：『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』，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，應自本解釋公佈之日起六個月內停止適用。」迨 97 年 10 月 31 日作成釋字第 650 號解釋，宣告「財政部於中華民國

席會議決議的方式，容許稽徵機關以表面證據為間接證明（例如依抵押權登記推定已收取利息¹²，或依銀行存款推定贈與事實¹³），或使用推計方法（例如依推計的所得額核定漏稅罰之所漏稅額¹⁴），以減輕其對課稅事實或漏稅數額的舉證責任，並加重

國八十一年一月十三日修正發布之營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項規定，公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，應按當年一月一日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。稽徵機關據此得就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，課徵營利事業所得稅。上開規定欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應自本解釋公佈之日起失其效力。」嗣於 101 年 11 月 21 日公佈的釋字第 705 號解釋對「捐贈土地申報所得稅列舉扣除額金額認定標準案」，更明示「財政部中華民國九十二年六月三日、九十三年五月二十一日、九十四年二月十八日、九十五年二月十五日、九十六年二月七日、九十七年一月三十日發布之台財稅字第 09200452464 號、第 09300451432 號、第 09400450007 號、第 09500450768 號、第 09600450485 號、第 09700451053 號令，所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算部分，與憲法第十九條租稅法律主義不符，均應自本解釋公佈之日起不予援用。」可見司法院大法官的態度已明顯轉向遵循租稅法律主義。

¹² 改制前行政法院 70 年判字第 117 號判例要旨：「個人綜合所得稅之課徵係以收付實現為原則，有利息約定之抵押借款業已登記於公文書，稅捐稽徵機關對債權人即可作有按時收取利息之推定，苟債權人主張未收付實現有利於己之事實者，應負舉證責任。」

¹³ 臺中高等行政法院 95 年度訴字第 630 號判決：「在贈與稅之查核，稅捐稽徵機關只須證明資金移轉之事實存在，在納稅義務人未能舉證證明其並非無償移轉（借貸、信託）之情形下，原則上稅捐稽徵機關即得課徵贈與稅。」經最高行政法院 98 年度判字第 1230 號判決予以維持。

¹⁴ 最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議：「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第 110 條第 1 項規定對之處以罰鍰。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

納稅義務人的舉證責任（例如認列商譽時，必須證明其主張之收購成本真實、必要、合理¹⁵），甚至限制納稅義務人提出反證的時程（依查得之資料推計課稅後，必須在訴願程序終結以前補提帳簿、文據供核，原稽徵機關始應予受理¹⁶）。足見，稽徵機關與作為租稅債務主體的人民於實體法與程序法上的地位確有失衡的情形。

四、強調納稅者之協力義務

租稅稽徵程序雖係採職權調查主義，稽徵機關有調查事實的

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。」

¹⁵ 最高行政法院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議：「企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。商譽價值為所得計算基礎之減項，應由納稅義務人負客觀舉證責任。納稅義務人應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，及依財務會計準則公報第 25 號第 18 段衡量可辨認淨資產之公平價值，或提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。」

¹⁶ 最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議文理由七：【…財政部台財稅字第 790367340 號函釋略謂「查現行所得稅法第 83 條第 3 項既已刪除『不得提出異議』之規定，營利事業於行政救濟時，如已提示符合法令意旨規定之帳簿及文據，申請查帳核定者，稽徵機關應予受理，以符修法意旨。」該函釋之理由雖有未洽，但財稅主管機關既已依職權將稽徵機關上開法定裁量權限縮為零，行政法院自應予尊重。至於該函釋所謂「行政救濟」，則應指行政機關所進行之救濟程序（司法院釋字第 642 號解釋參照）而言，否則如包含行政院所進行之司法救濟程序在內，則除所得稅法第 83 條第 1 項後段、同法施行細則第 17 條之 2 第 1 項規定將形同具文外，國家與人民之租稅法律關係，亦將因人民得隨時變更法定調查方式而趨於延滯與複雜，與稽徵經濟、租稅公平及有效法律保護原則，均有未符。因此，納稅義務人對推計核定所得額之相關行政處分如有不服，於行政機關所進行之行政救濟程序（訴願）終結前，提示有關帳簿、文據供核者，原稽徵機關依上開法令即應予受理…】

職權與義務，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，法律因而課予納稅義務人申報¹⁷及其他各種協力義務（詳後述），其頻率超過其他種類的行政法甚多。此種課稅資料由納稅義務人掌握之事物本質，於進入稅務訴訟後，並未稍減或喪失，亦即於訴訟程序中，行政法院取代稽徵程序中的稅捐稽徵機關，扮演負擔職權調查義務的角色，仍需原告（納稅義務人）之協力始得有效進行職權調查，而且所有行政訴訟中，有關協力義務的爭議絕大部分發生在稅務訴訟。如果原告所為之協力越少，行政法院在審判心理上仰賴（相信）被告（稽徵機關）提供的證據資料就越多，無形中增強了其所提供證據的證明力，減輕了稽徵機關的舉證責任，原告則增加了敗訴的風險。

¹⁷ 司法院釋字第 537 號解釋意旨參照。

參、舉證責任

一、概念

舉證責任係指當事人之一造於特定法律效果之發生、不發生或消滅所必要之事實存在與否不明時，將受不利益之判斷，而必須就該事實提出有關證據，以使法院信其主張為真實的責任。在概念上具有兩面意義，一為主觀舉證責任，一為客觀舉證責任。前者係指當事人一方為免於敗訴，就有爭執之事實，有向法院提出證據的行為責任，故重在何人必須提出證據的問題；後者則係指經當事人舉證或法院依職權調查後，於審理最後階段，要件事實存否仍屬不明時，法院假定（擬制）其主張事實不存在，所生對當事人不利益結果（法律效果）之歸屬，故重在待證事實不明時，此項不明之後果，應由何造當事人負擔之問題。因此，所謂舉證責任分配僅係指法院於判斷訴訟標的之法律關係是否存在時，就該法律關係有關之各種法律事實，決定何者應由原告或被告負舉證責任，並據此於待證事實不明時，分配其不利益法律效果之歸屬。易言之，於訴訟開始時就待證事實負擔主觀舉證責任者，即係最後客觀舉證責任的承擔者，但當事人縱使沒有主觀舉證責任，仍須分配最後的客觀舉證責任；無論何者，均非強制當事人提出證據¹⁸，也非任由當事人決定是否提出證據。足見，舉證責任之本質既非訴訟法上之權利，亦非訴訟法之義務，而僅係

¹⁸ 行政訴訟法第 169 條第 1 項規定：「第三人無正當理由不從提出文書之命者，行政法院得以裁定處新臺幣三萬元以下罰鍰；於必要時，並得為強制處分。」係以罰鍰及強制處分使第三人提出證據。對於當事人無正當理由不從提出文書之命者，行政法院僅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（同法第 165 條第 1 項參照）。民事訴訟法第 345 條第 1 項、第 349 條第 1 項有類似之規定。

危險之負擔¹⁹。

二、辯論主義與主觀舉證責任

所謂辯論主義係指訴訟中對於裁判所必要的事實及證據，當事人負有主張或提出之責任，法院原則上僅得基於當事人提出之訴訟資料為判決，不得將當事人所未主張之事實，採為判決之基礎，且就當事人爭執之事實依證據為認定時，須依當事人聲明之證據為之²⁰，故對於當事人聲明之證據，原則上法院均應為調查²¹；又對於當事人不爭之事實（或自認之事實），應即以之為判決基礎，不得為確定該不爭或自認事實之真實性而調查證據。故在辯論主義下，證據之提出為當事人之責任，法官不得代當事人提出證據，當事人所負此種證據提出責任，即為主觀的舉證責任。故法院於審理時，必須決定訴訟應由何造當事人負責提出證據（主觀舉證責任），並應行使闡明權，令當事人陳述事實、聲明證據，至最後審理階段，應該提出證據的當事人，如果不提出證據，或所提出的證據不足以使法官相信其主張為真實時，即應受敗訴之判決（客觀舉證責任）。我國民事訴訟程序原則上係採辯論主義，當事人負有主觀舉證責任，並由法院據此分配其要件事實不明所生之不利益（客觀舉證責任）。

¹⁹ 陳計男，行政訴訟法釋論，民國89年1月初版，第422頁。

²⁰ 民事訴訟法第278條：「事實於法院已顯著或為其職務上所已知者，無庸舉證。前項事實，雖非當事人提出者，亦得斟酌之。但裁判前應令當事人就其事實有辯論之機會。」、第288條：「法院不能依當事人聲明之證據而得心證，為發現真實認為必要時，得依職權調查證據。依前項規定為調查時，應令當事人有陳述意見之機會。」乃辯論主義下原則的例外。

²¹ 民事訴訟法第286條：「當事人聲明之證據，法院應為調查。但就其聲明之證據中認為不必要者，不在此限。」

三、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²²。依我國行政訴訟法第 125 條第 1 項規定：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」（依其立法理由應限於有關公益事項）、第 133 條規定：「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。」第 134 條規定：「前條訴訟，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。」可知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²³的形態呈現，原

²² 最高行政法院判決 100 年度判字第 770 號判決要旨：「依客觀舉證責任分配原則為裁判，必須在經當事人舉證及法院盡其調查義務後，待證事實仍陷於真偽不明時（法院無法經自由心證認定事實之真偽），始得為之，否則未盡職權調查義務。此乃所謂『自由心證已窮始進入舉證責任分配領域』。」另最高行政法院 100 年度判字第 8 號判決亦揭示相同意旨（詳見本文：柒案例分析、丁之五）。

²³ 縱使係依稅捐稽徵法第 28 條申請退還溢繳稅款而遭否准的案件，原告起訴請求

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。至於當事人有無主張責任，雖有學者認為在職權探知主義下，法院應依職權調查事實，不待當事人主張，因此主張責任並無存在餘地²⁴。惟當事人為訴訟主體，負有促進訴訟之進行，及協助法院發現真實之義務，徵諸行政訴訟法第 105 條規定：「起訴，應以訴狀表明下列各款事項，提出於行政法院為之：一、當事人。二、起訴之聲明。三、訴訟標的及其原因事實。訴狀內宜記載適用程序上有關事項、證據方法及其他準備言詞辯論之事項；其經訴願程序者，並附具決定書。」第 108 條規定：「行政法院除依前條規定駁回原告之訴或移送者外，應將訴狀送達於被告。並得命被告以答辯狀陳述意見。原處分機關、被告機關或受理訴願機關經行政法院通知後，應於十日內將卷證送交行政法院。」即明定兩造當事人對於事實的主張責任與對於法院調查證據的協力義務。故審判長雖應向當事人發問或告知，令其陳述事實、聲明證據，或為其他必要之聲明及陳述；其所聲明或陳述有不明瞭或不完足者，應令其敘明或補充之（行政訴訟法第 125 條第 3 項參照），但審判長闡明後，當事人如不為聲明或陳述，除能由卷內既存資料得知有可供調查的事實及證據外，行政法院無從憑空發動職權而為調查，當事人實際上將有受敗訴判決的危險，足見仍負有主張責任²⁵。

之標的，除課予義務訴訟外，亦包含撤銷否准處分之訴訟。

²⁴ 陳清秀，行政訴訟法，101 年 10 月 5 版，第 480 頁。

²⁵ 陳計男，行政訴訟法釋論，民國 89 年 1 月初版，第 422、423 頁。

四、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 條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」行政程序法第 3 條第 1 項規定：「行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本規定為之。」及同條第 3 項並未將稅捐稽徵事項排除適用行政程序規定自明。則依行政程序法第 36 條規定：「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。」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，稽徵機關應於 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（法律效果）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。稅捐稽徵法於 98 年 5 月 13 日增訂公佈第 12 條之 1，嗣於 102 年 5 月 29 日修正，其中第 2 項規定：「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。」第 3 項規定：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以

達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。」第4項規定：「前項租稅規避及第二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；即將於106年12月28日施行之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。

五、舉證責任分配的標準

(一) 行政訴訟法第136條規定：「除本法有規定者外，民事訴訟法第277條之規定於本節準用之。」民事訴訟法第277條規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。但法律別有規定，或依其情形顯失公平者，不在此限。」行政訴訟適用職權探知主義部分，當事人固無主觀舉證責任，但關客觀舉證責任之分配標準仍準用民事訴訟法第277條作為規範依據。民事訴訟實務上在解釋適用民事訴訟法第277條所謂「有利於己之事實」時，通常參考下列學說，並依公平及誠信原則予以調整²⁶。

1. 要證事實分類說

依據要證事實種類的不同予以區分，主張積極事

²⁶ 89年2月9日修正公佈民事訴訟法第277條之立法理由：關於舉證責任之分配情形繁雜，僅設原則性規定，未能解決一切舉證責任之分配問題，故最高法院於判例中，即曾依誠信原則定舉證責任之分配。爰於原條文之下增訂但書，規定「但法律別有規定，或依其情形顯失公平者，不在此限。」以資因應。

實、外界事實、變態事實之當事人，負舉證責任；主張法律原則規定或例外規定事實者，各就其主張事實負舉證責任。

2. 法律要件分類說

依據法律規範要件的不同，區分為權利產生規範、權利妨害規範、權利消滅規範與權利排除規範，主張權利存在者，須就權利產生規範要件事實的存在負舉證責任；主張權利不存在者，須就權利妨害、消滅或排除規範要件事實的存在負舉證責任。

3. 支配範圍說

待證事實在當事人能支配之生活範圍者，應負舉證責任，不在其能支配之生活範圍者，不負舉證責任²⁷。

(二) 行政訴訟法制的發展係在民事訴訟之後，行政訴訟上舉證責任分配理論多有參考民事訴訟之處，大致可歸納為下列數說：

1. 規範理論

亦採用法律要件分類說，將行政實體規範區分為權利基礎規範（即權利產生規範）及權利對立規範（包括權利妨害規範、權利消滅規範與權利排除規範），而分別其舉證責任之歸屬²⁸。然有學者認為，於所得稅法規範下，沒有收入，所得稅債權即不能發生，收入固然是權利發生要件，但有成本、費用，權利仍然可能發生，故成本費用並不符合權利障礙要件的特徵，因而捨棄權

²⁷ 駱永家，民事舉證責任論，70年10月3版，第70頁以下，轉引自黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，91年8月初版，第51頁。

²⁸ 吳庚，行政爭訟法論，98年2月4版，第229頁。

利障礙要件的術語，另行創設「使租稅限制或減少之要件」的用語，將成本費用定性為「使租稅限制或減少之要件」，並責由納稅義務人負擔客觀舉證責任²⁹。

2. 支配領域說

認為當事人如就裁判基礎事實之查明，依法應予協力，而不盡其協力義務，致事實真相無法查明者，應由該當事人承擔事實不明的不利效果。因為負有協力義務之當事人較接近證據資料，比其他當事人容易取得、提出證據，若令其他當事人負擔舉證責任，將有違公平原則。如果當事人無協力義務，或已履行協力義務，而事實仍無法查明時，則應依照規範有利說，分配舉證責任之歸屬。最後如果依照支配領域說或規範有利說分配舉證責任，其結果顯然違反公平正義時，則應改依相關法律之目的及憲法之要求（平等原則、有效權利保護原則及法治國原則），決定舉證責任之分配³⁰。

3. 權利限制、擴張區分說

認為人民自由遭受行政權侵害之情形，亦應受刑事訴訟上罪疑惟赦（或無罪推定原則）之支配，亦即在請求撤銷限制人民自由、課予人民義務之行政處分之訴訟上，行政機關就其行為之適法性，應負擔舉證責任；反之在人民對於國家，請求擴張自己之權利領域、利益領

²⁹ 盛子龍，租稅法上證據法則，收錄於「稅法上證據法則與實質課稅原則之界限學術研討會」手冊，中興大學法律學系暨公法研究中心、中華民國律師公會全國聯合會聯合舉辦，2015年10月8日，第2場論文第7、8頁。

³⁰ 張文郁，行政救濟法中職權調查原則與舉證責任之研究，收於台灣行政法學會主編，行政救濟、行政處罰、地方立法，89年12月，第259頁、第264頁以下。

域之情形，原告就其請求權之基礎事實，負擔舉證責任³¹。

4. 個別檢討說

認為行政實體法係以調整公益與私益為內容，多數係規律國家行動，具有對行政機關行為規範之性格，而較少裁判規範意義，公法法規之法條或體系之構造，與私法法規之構造原理不同，故難依法律要件分類說，定其舉證責任之分配。舉證責任之分配，應就具體事件，檢討當事人間之公平、事件之性質、關於事物舉證之難易等因素，以判斷應由何當事人負擔不利益。而行政訴訟之裁判，乃在追求具體個案之公平判斷，關於不能解明之事實，其危險負擔之分配，仍應委由直接審查該事件之法官，就該具體事件，依事件所應適用法律之精神、訴訟種類之性質、不能解明之事實舉證之難易度、事件之性質（授益處分、負擔處分）等因素，依利益衡量原則，為公平之衡量以為決定，才不致因堅守某一學說，削足適履，反遭致不公平³²。

- （三）稅法為行政法之一部，稅務訴訟乃行政訴訟的一環，其客觀舉證責任分配理論乃一脈相承，通說原則上亦採規範有利說（或謂法律要件分類說），即準用民事訴訟法第 277 條規定，當事人應就稅法規範中對其有利的要件事實，負擔客觀舉證責任，於該要件事實調查結果陷於存否不明時，由該當事人承受其不利益，即發生與該要件事實不存

³¹ 高林克己，行政訴訟法上立證責任，行政法講座第 3 卷，昭和 40 年，第 298 頁以下。轉引自陳清秀，行政訴訟法，101 年 10 月 5 版，第 485 頁。

³² 陳計男，行政訴訟法釋論，民國 89 年 1 月初版，第 431、432 頁。

在相同的法律效果。現行稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項規定：「前項租稅規避及第二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。」即將於 106 年 12 月 28 日施行之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。」均揭示上開意旨。惟稅務訴訟特別注重納稅義務人的協力義務，影響舉證責任分配標準較深，常被用來作為調整的依據（有反對者），甚至採取同一標準者，於論述個別事項的舉證責任分配上，卻存在著歧異，茲分述如下：

1. **關於協力義務違反之效果**，有論者認為如果訴訟當事人有可歸責之事由，致妨礙事實之解明或破壞證據，或對於事實真相之探求違反協力義務時，原則上可適用行政訴訟法第 135 條規定，行政法院得依自由心證，由此推論依該證據方法所欲證明之事實已經舉證。亦即可認為他造當事人關於該證據之主張為正當，或減輕證明程度。於此情形，一般認為並不發生舉證責任轉換之效果，但在故意違反協力義務的情形，則應發生舉證責任分配轉換之效果³³。或認為就依法裁判之觀點而言，法律要件分類說（按即規範說）確有其存在之理論基礎。惟鑑於稅務訴訟之特性，以此一理論作為舉證責任分配之原則，對爭訟兩造亦有失公平。蓋納稅義務人掌握有關課稅之證據資料，舉證較為容易，因此於稽徵機關舉證困難，或納稅義務人違反稅捐稽徵程序中闡明事實之

³³ 陳清秀，行政訴訟法，101 年 10 月 5 版，第 486、487 頁。

義務，於審理中故意不提出其所掌握之證據資料之情形，有必要以「減輕稽徵機關之證明程度之方式」，或以「舉證責任轉換之方式」，追求當事人間之公平，並合乎裁判之迅速及真實發現之目的³⁴。然持不同見解者，認為協力義務之違反，與客觀舉證責任之分配或調整並無關連，毋寧係稽徵機關或法院進行職權調查時審酌之事實而已，至多得合法化推計課稅，降低稽徵機關之證明程度而已。蓋舉證責任之倒置係變更基於憲法價值所預定之實體證明風險分配狀態，納稅義務人雖有違反協力義務之情事，導致課稅要件事實之調查發生困難者，仍屬個案事實調查層次之問題，尚非因此立即躍升成法律適用層次之問題。且如確立違反協力義務得轉換舉證責任之原則，當納稅義務人違反協力義務，即不分情節使其承擔課稅事實之證明風險，不僅失去按個案事實決定之彈性，對納稅義務人更過於不利。至於立法者以稅法明文或授權規定，變更舉證責任分配基本原則者，則具有影響人民基本權之性質，仍應符合比例原則之要求（憲法第 23 條參照）³⁵。甚至認為本於法律保留原則，違反協力義務發生降低證明度效果，應限於法律明文規定，否則不能逕認發生降低證明度之效果，僅能發生作為心證斟酌事項之效果。且基於依法行政原則，稽徵機關應就課稅要件事實負客觀舉證責任，要調整此在依法行政原則決定下之客觀舉證責任分配，必須

³⁴ 楊得君，稅捐爭訟程序之舉證責任，臺灣桃園地方法院 87 年度研究報告，收錄於司法研究年報第 19 輯，88 年 6 月出版，第 59 頁。

³⁵ 黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，91 年 8 月初版，第 270、271 頁。

由立法者以法律明文規定為之³⁶。本文認為要件事實是否不明與證明度有關，事實應證明到何種程度，法官始可認定當事人所主張的要件事實為真實，乃事實認定問題，除非法律明文加以限制，否則，在行政訴訟法第189條之規定實質採自由心證主義下，因納稅義務人違反協力義務而降低課稅要件事實的證明度，並不違反依法行政或依法裁判原則；且將協力義務的違反作為心證斟酌事項（旁證）或使生降低證明度之效果，僅係思考角度的不同，本質都是證據取舍或證據評價的範圍³⁷，並未增加人民實體法或訴訟法上之負擔，均不違反法律保留原則。至於舉證責任轉換（倒置），如係基於相關證據在負擔處分相對人支配範圍，不啻使當事人在遭到實體法上不利的行政處分後，再度蒙受訴訟上不利的舉證責任負擔（雙重不利），顯然有失公平，且違反依法行政原則，自不能準用民事訴訟法第277條但書規定，調整原應由行政機關負擔之舉證責任。

2. 在個別事項的舉證責任分配上，有論者認為在稅務行政訴訟上，依規範說的見解，就稅捐發生、增加、稅捐規避以及撤回稅捐優惠之事實，應由稽徵機關負舉證責任；就稅捐優惠（免除或減免）、退稅請求權，以及稅

³⁶ 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，105 年 11 月，第 131、149 頁。

³⁷ 蓋納稅義務人雖未盡協力義務，但法院已經因稽徵機關之舉證獲得其主張真實性超過 50% 的心證，即相信稽徵機關之主張，而未要求查明到幾近於真實的程度（降低證明度），與法院因稽徵機關之舉證，已經獲得真實性超過 50% 的心證，並參考納稅義務人未盡協力義務之情形，而相信稽徵機關之主張（心證斟酌事項），兩者本質上並無不同。

捐債權消滅（例如抵銷、罹於徵收時效）之要件事實，納稅義務人應負舉證責任。此外，納稅義務人對於經營上或職業上原因發生之成本費用（經營上支出或營業費用）等有利於減少課稅所得額事實，亦應負舉證責任³⁸。然有論者認為營利事業所得稅之課稅所得計算，為收入減支出（包括成本、費用及損失等），所得發生有「必然牽連關係」之支出，亦屬課稅要件事實，稽徵機關如不為認定時，應就該支出之不實或不存在負舉證責任，而必然牽連關係之支出之舉證，應以一般同業利潤標準為之；至於非「必然牽連關係之支出」則屬納稅義務人應舉證之事項³⁹。或謂稅捐之稽徵，不論加項或減項，均由稽徵機關負最終證明責任，僅因納稅人是否盡協力義務，而異其證明程度，但至少需有優勢證據之提出（例如推計課稅）⁴⁰。或謂依據所得稅法規定，必須是在收入扣除成本、費用後，仍有餘額，亦即是在收入超過成本、費用後，所得稅債權始得以成立，因此成本、費用等扣除項目屬於所得稅法上權利發生之消極要件，稽徵機關應負有職權調查義務，並無疑義，在成本、費用事實存否不明時，應由稽徵機關承擔客觀舉證責任⁴¹。或謂課稅所得額係由收入減除必要經費（成本

³⁸ 陳清秀，行政訴訟法，101年10月5版，第483頁。

³⁹ 李平雄，租稅爭訟與舉證責任，70年出版，第154頁以下。轉引自黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，91年8月初版，第121、122頁。

⁴⁰ 葛克昌，納稅者權利保護法評析，發表於2017年4月10日第26屆兩岸稅法研討會—納稅人權利保護新發展/房地產稅制與社會公平論文集，第63頁。

⁴¹ Vgl. Tenbrock, Die Verteilung der objektiven Beweislast im Steuerrecht: Rechtsprechung, Rechtsprechungskritik und Vorschlag einer neuen

費用)所決定,一般收入會伴隨什麼經費是通常的事,舉證並無困難,稽徵機關理應掌握收入以及必要經費的資料,對於成本費用的不存在,負有主張及舉證責任。但由於必要經費的證據資料在納稅者的支配領域內,如果稽徵機關基於具體的證據證明一定額度的必要費用存在,並認定該必要費用與收入有合理的對應關係,則超過一定額度的必要費用不存在,即可以被事實上推定,此時納稅者就必須舉證支持超過稽徵機關主張金額的必要費用的合理性,以推翻該事實上之推定⁴²。或謂所得發生的原因事實係課稅處分適法性的基礎,稽徵機關對此原因事實有主張及舉證責任,而課稅所得係收入減除必要經費(成本費用)及損失後尚有餘額,才會發生,必要經費或損失的不存在或不超過一定額度乃課稅所得發生的原因事實,故稽徵機關對該當於必要經費或損失要件的具體事實不存在或適用具體事實的結果不超過一定額度(只有一定額度存在,超過部分不存在),負有舉證責任⁴³。本文認為,依所得稅法第 24 條第 1 項前段規定:「營利事業所得之計算,以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」可知成本費用及損失既屬課稅所得額計算之要素,仍應歸類為課稅要件事實,應由稽徵機關就其不實

Beweislastgrundregel, Frankfurt am Main: Peter Lang, 1997, 85 ff.轉引自註 29 所揭盛子龍論文第 7 頁。

⁴² 酒井克彥,クローズアップ課稅要件事實論,2015 年(平成 27 年)10 月 27 日第 4 版,第 136、137 頁。

⁴³ 今村隆,課稅訴訟における要件事實論,2013 年(平成 25 年)7 月 31 日改訂版,第 28、29 頁。

或不存在負舉證責任⁴⁴，惟其證明度，得參照一般同業

⁴⁴ 類似見解曾出現於日本國法院的判決，例如(1)認為依法律要件分類說，原則上稽徵機關對於賦予課稅處分適法性基礎的原因事實負有舉證責任，具體而言，稽徵機關對於所得的存在及其金額，負有舉證責任（最3小判昭和38年3月3日訟月9卷5號668頁），進而認為稽徵機關對於必要經費的存在及其金額，原則上負有主張及舉證責任（熊本地判昭和33年6月19日行集9卷6號1149頁、竈島高岡山支判昭和42年4月26日行集18卷4號614頁等），但大體上的合理性已經被證明的情形下，實際上超過此合理性的必要經費或特別經費的存在及其金額，多解為由納稅義務人負擔主張及舉證責任（長崎地判昭和59年11月30日行集35卷11號1978頁、同事件的控訴審である福岡高判昭和60年8月9日行集36卷7～8號1252頁、岡山地判昭和44年7月10日判時590號29頁等）。(2)關於呆帳損失的不存在，亦解為應由稽徵機關負擔主張及舉證責任，但由於不存在的舉證困難，嘗試以事實上的推定來轉換舉證責任的判決如下：「貸倒損失は、所得金額の算定にあたって控除すべきものであり、所得の発生要件事実を構成すると考えられるので、貸倒損失の有無が争われる場合には、所得の一定額が存在を主張する課税庁側において当該貸倒損失の不存在を立証すべき責任がある。しかしながら、貸倒損失は、通常の事業活動によって、必然的に発生する必要経費とは異なり、事業者が取引の相手方の資産状況について十分に注意を払う等合理的な経済活動を遂行している限り、必然的に発生するものではなく、取引の相手方の破産等の特別の事情がない限り生ずることのない、いわば特別の経費というべき性質のものである上、貸倒損失の不存在という消極的事実の立証には相当の困難を伴うものである反面、被課税者においては、貸倒損失の内容を熟知し、これに関する証拠も被課税者が保持しているのが一般であるから、被課税者において貸倒損失となる債権の発生原因、内容、帰属及び回収不能の事実等について具体的に特定して主張し、貸倒損失の存在をある程度合理的に推認させるに足りる立証を行わない限り、事実上その不存在が推定されるものと解するのが相当である。（中譯：因為呆帳損失是計算所得金額時應扣除的項目，構成所得的發生要件事實，在爭執有無呆帳損失的情形下，主張所得的一定數額存在的稅捐稽徵機關方，對於有關呆帳損失不存在應負舉證責任。然而，基於呆帳損失係異於因通常的企業經營活動而必然發生的必要費用，經營者只要對交易相對人的資產狀況進行充分地注意等合理的經濟活動，非必然發生，除非交易相對人破產等特別情事，否則不會發生，可以說應屬特別經費的性質，解為：伴隨著呆帳損失不存在之消極事實的舉證相當困難的另面，因為納稅人對於呆帳損失的內容知之甚詳，關於這方面的證據也一般由納稅人持有，除非納稅人對於成為呆帳損失的債權發生原因、內容、歸屬及無法收回的事實等，具體地特定而主張之，對呆帳損失的存在某程度上可合理地推認，踐

利潤標準（毛利率、費用率及淨利率，收入減去成本之餘額即為毛利，毛利減去費用之餘額即為淨利）為之。即對於超過同業利潤標準的成本、費用，及不在同業利潤標準訂定範圍之非營業損失，可以納稅義務人不盡協力義務及不符合經驗法則，推定其不存在（降低其證明度），但對於同業利潤標準範圍內的成本、費用，如果要將其剔除，則必須查證至明確且具有說服力的程度（真實的確信、幾近於真實的蓋然性）；尤其所得稅法第 83 條授權稽徵機關進行調查或復查時，如果納稅義務人未提示有關各種證明所得額之帳簿、文據，或雖有提示而不完全者，得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額，即係因納稅義務人違反協力義務而減輕稽徵機關對於成本、費用及課稅所得額的舉證責任（降低證明度），益見課稅要件事實（包括成本、費用）的舉證責任亦應由稽徵機關負擔；徵諸稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項、納稅者權利保護法 11 條第 2 項及其立法理由，亦可得到相同的結論⁴⁵。縱令由納稅義務人負舉

行了足夠的舉證，否則事實上呆帳損失不存在即被推定者，是適當的。）」（仙台地判平成 6 年 8 月 29 日稅資 205 號 365 頁、相同案件的控訴審仙台高判平成 8 年 4 月 12 日稅資 216 號 44 頁、上訴審最 2 小判平成 8 年 11 月 22 日稅資 221 號 456 頁亦同此旨）轉引自木山泰嗣，稅務訴訟の法律實務，2014 年（平成 26 年）6 月 15 日第 2 版，第 193-195 頁。

⁴⁵ 納稅者權利保護法 11 條第 2 項：「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。」立法理由：「一、按在稅捐稽徵程序中，稅捐事實之調查是稅捐稽徵機關本於職權應自行負擔之義務，稅捐義務人僅有配合調查之協力義務。而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，為行政程序法第九條、第三十六條所明文規定。亦即行政機關對於應依職權調查之事實，負概括調查義務，舉凡與行政

證責任，對於同業利潤標準範圍內的成本、費用，因符合經驗法則，亦應推定其存在（降低其證明度），至於超過同業利潤標準的成本、費用，及不在同業利潤標準訂定範圍之非營業損失，則必須查證至明確且具有說服力的程度（真實的確信、幾近於真實的蓋然性），始能予以採認。果如此，兩者觀點雖然不同，但實踐的結果並無二致。

六、客觀舉證責任分配之效果（承擔不利益的結果及其限度）

如果法律規定的要件事實經舉證或調查後，法官可以確信該事實存在或不存在，則判斷其該當於何種法律效果，自不生問題。如果法官對事實存在的心證程度未達到可以確信的程度，又不能證明其不存在者，始陷入要件事實不明，如何適用法律的尷尬情形。客觀舉證責任的分配規則，即是要解決要件事實不明時，如何適用法律，決定其不利益法律效果歸屬之問題；且事實不明並非事實確定不存在，故不能直接認定事實不存在，僅是假定（或擬制）當事人主張的要件事實不存在，使發生與要件事實不存在相同的法律效果。如果要件事實的本體已經證明存在，僅係其具體的存在情形不明，則僅能假定該具體情形不存在，而不能完全否定其所涉及之要件事實本體之存在，否則無異因噎廢食、因小失大，有違比例原則，此時即應依職權核定或酌定其具

決定有關而有調查必要與可能者，均應調查以追求實質真實；且行政機關對調查方法雖有裁量權，仍須運用合法、必要且對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。二、課稅或處罰事實之闡明，無論於稽徵程序或訴訟程序均受職權調查主義所支配，應由稅捐稽徵機關承擔最終之證明責任。爰於第二項明定稅捐稽徵機關之證明責任。……」。

體情形。例如著作權法第 88 條、個人資料保護法第 28 條⁴⁶、民事訴訟法第 222 條第 2 項及行政訴訟法第 189 條第 2 項，都有如被害人不易或不能證明其實際損害額，得請求法院依侵害情節在一定金額範圍內酌定賠償額，或法院應審酌一切情況，依所得心證定其數額的規定。在稅務行政事件，由於營利事業所得的產生，經驗法則上必然會有成本費用的支出或消耗（例如銷貨必有製造成本或進貨支出，持有固定資產必然折舊），本年度收入減除成本費用、損失及稅捐後之純益額，始為課稅所得額（所得稅法第 24 條第 1 項前段參照），則於收入已知的情形下，納稅義務人不能（協力不足）證明其主張的稅捐消極事項的具體金額（成本費用多少）時，應由稽徵機關依職權加以推計；或於出售貨物、勞務或進口貨物的種類及數量確定時，稽徵機關如不能查明稅捐積極事項的具體金額（單價或收入多少），亦得依職權加以核算，而非對該事項的本體全部予以否定。此觀所得稅法第 27 條規定：「（第 1 項）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。（第 2 項）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

⁴⁶ 著作權法第 88 條規定：「……（第 3 項）依前項規定，如被害人不易證明其實際損害額，得請求法院依侵害情節，在新臺幣一萬元以上一百萬元以下酌定賠償額。如損害行為屬故意且情節重大者，賠償額得增至新臺幣五百萬元。」個人資料保護法第 28 條規定：「（第 1 項）公務機關違反本法規定，致個人資料遭不法蒐集、處理、利用或其他侵害當事人權利者，負損害賠償責任。但損害因天災、事變或其他不可抗力所致者，不在此限。（第 2 項）被害人雖非財產上之損害，亦得請求賠償相當之金額；其名譽被侵害者，並得請求為回復名譽之適當處分。（第 3 項）依前二項情形，如被害人不易或不能證明其實際損害額時，得請求法院依侵害情節，以每人每一事件新臺幣五百元以上二萬元以下計算。…」

按當年度當地該項貨品之最高價格核定其銷貨價格。」同法第 66 條第 2 項規定：「納稅義務人對於各種資產之估價不能提出確實證明文據時，該管稽徵機關得逕行估定其價額。」同法第 83 條第 1 項規定：「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。」（所謂依同業利潤標準核定所得額，即依同業毛利率換算其成本，依同業費用率計算其費用）營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 96 條第 1 款規定：「各項耗竭及攤折，其原始之資產估價如有不符，應予轉正；溢列之數，不予認定。」及依關稅法第 29 條規定，從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格首應以該進口貨物之交易價格，即進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格作為計算根據；海關對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，即視為無法按本條規定核估其完稅價格，並應依序按照關稅法第 31 條、第 32 條、第 33 條、第 34 條（或第 34 條、第 33 條）、第 35 條規定之標準予以核定⁴⁷等自明。又財政部於每年度所得稅開徵前均會依職權分別訂定該年度執行業務者收入標準及執行業務者費用標準，作為執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據時，稽徵機關核算其收入額及必要費用的準據（所得稅法施行細則第 13 條參照）；並訂定該年度「個人出售房屋之財產交易所得計算規定」，作為個人出售房屋，未提

⁴⁷ 最高行政法院 106 年度判字第 528 號判決（海關緝私條例等事件，詳見本文：柒案例分析、己）。

供交易時之實際成交金額或原始取得成本者，稽徵機關計算其所得額的標準（所得稅法施行細則第 17 條之 2 參照）；改制前行政法院 62 年判字第 133 號判例：「財產交易所得之計算，除應減除原價而外，尚須減除改良費用，如納稅人對於改良費用未能提供確實單據或證明文件，稽徵機關仍應依一般標準核定其改良費用。」均為適例。且於要件事實的本體已經證明為存在的前提下，推計其具體數額只是一種事實推定，乃認定事實過程中之一種方法，未必須有法律依據。司法院釋字第 218 號解釋即肯認「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。」⁴⁸惟要件事實的本體未經證明為存在時，如要推定其存在，並設算其具體數額時，則須有法律或經法律具體明確授權發布之命令明文規定，始得為之，以符合租稅法定主義。此觀司法院釋字第 650 號解釋宣告：「財政部於中華民國八十一年一月十三日修正發布之營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項規定，公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利

⁴⁸ 司法院釋字第 218 號解釋係基於「此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則」，而宣告「個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者。財政部於六十七年四月七日所發(67)臺財稅字第三二二五二號及於六十九年五月二日所發(69)臺財稅字第三三五二二號等函釋示：『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』，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，應自本解釋公佈之日起六個月內停止適用。」

息偏低者，應按當年一月一日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。稽徵機關據此得就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，課徵營利事業所得稅。上開規定欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應自本解釋公佈之日起失其效力。」之意旨自明⁴⁹。

準此，最高行政法院 100 年 12 月 13 日庭長法官聯席會議決議意旨雖謂：「企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。商譽價值為所得計算基礎之減項，固應由納稅義務人負客觀舉證責任，納稅義務人並應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，惟關於可辨認淨資產之公平價值，納稅義務人除依財務會計準則公報第 25 號第 18 段衡量可辨認淨資產之公平價值外，亦得提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。」但縱使納稅義務人未盡協力義務，致可辨認淨資產之公平價值陷於不明確狀態，於訴訟上並應負擔客觀舉證責任，稽徵機關仍應依所得稅法第 66 條第 2 項及查核準則第 96 條第 1 款規定，逕行估定其價額（轉正）。蓋可辨認淨資產之公平價值乃客觀上可得確定之事實，不會因納稅義務人未盡協力義務而不存在；將已證實的收購成本減除可辨認淨資產經估定之公平價值，即可知有無餘額作為商譽及價值若干。稽徵機關對於併購案如果僅因可辨認淨資產之公平價值不明確，即全面否定商譽資產之存在者，無異否認可辨認淨資產的存在，有違行政程序法第 8 條之誠實信用原則及同法第 9 條之有利不利一律注意原則，事

⁴⁹ 據此解釋，於 98 年 5 月 27 日修正公佈之所得稅法，增訂第 24 條之 3 有關設算公司利息收入之規定。

實審法院非不得將該事件之訴願決定及原處分（復查決定）均予撤銷，由稽徵機關依法就該購入各項淨資產之公平價值為估定⁵⁰。且前揭最高行政法院 100 年 12 月 13 日庭長法官聯席會議決議文雖未論及可辨認淨資產之公平價值陷於不明確狀態時，稽徵機關是否應依所得稅法第 66 條第 2 項及查核準則第 96 條第 1 款規定，逕行估定其價額（轉正），但其基礎設題表決結果所採甲說並未否定行政法院可以撤銷原處分，使稽徵機關依職權估定可辨認淨資產公平價值的見解，僅係謂「有無必要不區別個案事實如何，於決議文中指明納稅義務人勝訴時，稽徵機關即有轉正之義務？抑或留待個案由審理法官視其情節，於判決中表示法律見解，較為妥適。」因此，決議文才未指明可辨認淨資產之公平價值有疑義時是否應由稽徵機關轉正，而留待個案由審理法官視其情節，於判決中表示法律見解。從而，除甲說所謂「在訴訟上，納稅義務人如能證明收購成本可信，而各項可辨認淨資產之公平價值又未被明顯低估時，即已影響原處分所認定之商譽為零之結果，法院自應撤銷原處分，發回原機關重為處分……又納稅義務人證明收購成本可信，惟各項可辨認淨資產之公平價值明顯被低估，而低估程度無以動搖原處分之合法性時，自當駁回原告之訴」外，如果納稅義務人已證明收購成本真實、必要及合理（包括稽徵機關不爭執，或雖加以質疑，但未提出足以動搖或推翻本證之證明力之反證），而各項可辨認淨資產之公平價值雖被低估，但低估程度不嚴重，全盤否定商譽價值違反比例原則時，即足以動搖原處分之合法性，則撤銷原處分（即復查決定），由稽

⁵⁰ 最高行政法院 101 年度判字第 290 號判決（營利事業所得稅事件，詳見本文：柒案例分析、乙之二）。

徵機關就有疑義之可辨認淨資產之公平價值為估定轉正，尚無違上開決議意旨（最高行政法院 104 年度判字第 274、275 號判決參照）。另外，收購成本真實性與必要性如果被確認，縱使其合理性有疑義，稽徵機關亦非不能依職權推估轉正，上開決議文僅謂「納稅義務人並應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理」云云，未進一步指明收購成本真實、必要或合理性不足時，是否全部不予採認或應由稽徵機關轉正，其基礎設題表決結果所採甲說亦無明確論述，尤其連收購成本的合理性都要求納稅義務人負責證明，其舉證責任分配是否失衡⁵¹，勢必留下爭議之空間。

七、本證與反證

從主觀舉證責任的角度立論，所謂本證係指當事人就其負有主張及舉證責任之事實所提出之證據方法，就一般給付訴訟而言，原告就其請求所依據的原因事實或被告反對該請求所抗辯的原因事實，需提出本證，以積極的使法院確信其主張事實之存在；就稅務撤銷訴訟而言，關於課稅或處罰要件事實，基於依法行政及規範有利原則，應由稽徵機關負擔提出本證的舉證責任，至於減稅或免稅有關事由，則應由主張此有利事實的納稅義務人負擔提出本證的舉證責任。**所謂反證**係指當事人為否認本證所欲

⁵¹ 誠如此商譽法律問題乙說所言：企業併購價格有其偏高之實證上道理，營利事業很難正面說明價格之合理性，而稅捐機關認為買入價格不合理，必然是有掌握到標準價格之訊息（這就如同「說別人錯」，一定是先知道什麼是正確的，才會如此開口）。此時要求稅捐稽徵機關舉證證明「購入價格不合理」之待證事實，即屬合理。又在「併購價格不合理」之待證事實得以證明後，因為稅捐機關有已有判斷「合理價格」之事證資料，要求其「轉正」原始購入成本之合理金額並無困難。

證明之事實所提出之證據，亦即當事人為反對他造主張之事實，而主張相反的事實，為證明相反的事實而提出的證據，以妨礙法院對於本證形成確信，使他造主張之事實陷於真偽不明的狀態，或使法院確信其不存在。兩者區分之實益在於：本證必須使法院之心證達到完全確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若未能達到完全確信之程度，事實關係即陷於真偽不明之狀態，則法院仍應認定該待證事實為不實，其不利益仍歸於應舉本證的當事人；而提反證之目的在推翻或削弱本證的證明力，防止法院對於本證形成確信，故只要使法院對於本證的心證未達到確信的程度，其待證事項就陷於真偽不明的狀態，即可達到其舉證之目的，其不利益歸屬應舉本證的當事人；如果反證的證據力強到足以使法院確信待證事實不存在，更係推翻本證的證明力，其不利益自亦歸屬應舉本證的當事人。且為防止法院對於本證形成確信，反證宜儘早提出，如俟本證之證明力已使法院對於待證事實之存在，具有高度蓋然性的確信後，再行提出，恐因法院已有先入為主的成見，而難以動搖。可見本證與舉證責任相結合，提出反證則非舉證責任，但兩者均攸關當事人訴訟之勝負，均係危險的負擔，只是負擔的強度不同，重者為舉證責任，輕者縱非舉證責任，亦有其必要性。又依行政訴訟法第 176 條準用民事訴訟法第 281 條規定，當事人主張之事實，已有法律上之推定者，既免除其舉證責任，而由主張該事實不存在者負舉證責任，則其所提出之證據，即須使法院完全確信該法律上推定之事實不存在，始可謂已盡舉證之責，若僅使該事實陷於真偽不明之狀態，因其有法律上推定之故，法院仍應認定該推定的事實為真正，故反對法律上推定之

事實者所提出的證據，實屬本證而非反證⁵²。其次，因抗辯事實而提出證據與反證亦有不同，前者通常係不爭執他造主張的事實，或於他造主張的事實已獲得證明後，另外提出新的事實以阻止他造之請求或反對請求成立，故抗辯也是一種主張，對於抗辯之事實必須負舉證責任（提出本證），原告與被告依其情形，各有其主張與舉證責任，例如原告主張其對被告有金錢債權，而請求給付，固應對債權發生的原因事實負舉證責任，但被告如抗辯該債務已經清償，即應對該清償事實負舉證責任，而如果原告再抗辯該清償係對另一筆債務所為，則應對另一筆債務之存在及被告係對此債務為清償負舉證責任；或原告已依查核準則第 87 條第 4 款規定所要求之證據方法，證明權利金支出之真實性，符合查核準則第 87 條第 1 款前段之要件，本應承認該權利金費用得列為計算所得額之減項，但被告引用查核準則第 87 條第 1 款但書之規定（即「但契約或其他相關證明文件約定金額，超出一般常規者，除經提出正當理由外，不予認定」），抗辯該權利金費用支出超出一般常規者，此項「權利金費用支出超出一般常規」之客觀舉證責任，即歸由被告負擔，而如果原告再抗辯該權利金費用支出有正當理由，則應對所謂正當理由負客觀舉證責任⁵³。至於反證則係用以否認本證所欲證明之事實（即爭執該事實不存在），而使法院懷疑他造主張之事實是否存在，甚至相信其不存在，例如提出證據證明證人與待證事實有如何之利害關係，以削弱該人證之證明力；或提出不在場證據，以動搖或推翻法院對於

⁵² 陳計男，行政訴訟法釋論，民國 89 年 1 月初版，第 414、415 頁。

⁵³ 最高行政法院 101 年度判字第 155 號判決（營利事業所得稅事件，詳見本文：柒案例分析、乙之一）。

他造主張侵權或違規事實認為真正的心證⁵⁴；或原告提出確實從發票名義人某甲進貨之證據，以削弱或推翻被告機關據以主張某甲非實際交易相對人的證據資料的證明力⁵⁵；或原告提出確實向某甲銷售勞務之證據，以削弱或推翻被告機關據以主張某甲非實際交易相對人，某乙才是購買勞務相對人的證據資料的證明力⁵⁶等等⁵⁷。通常不提出反證，不會影響應提本證者的舉證責任，但在行政訴訟，如果提出反證之必要性，與該當事人的協力義務重

⁵⁴ 例如臺北市環境保護局認定隨意丟棄之垃圾為市民甲所為，而以其違反廢棄物清理法第 27 條第 1 款，依同法第 50 條第 3 款對甲作成罰鍰處分。甲不服，循序提起行政訴訟，主張該包垃圾並非其所丟，則其就「並無隨意丟棄垃圾」之消極事實，無庸負擔舉證責任，而應由臺北市環境保護局就該垃圾為甲所丟棄之積極事實，負擔舉證責任。假如臺北市環境保護局係發現隨意丟棄之垃圾包內，有甲為收件人之已拆信封，而以此為間接證據，推論該包垃圾為甲所丟棄，甲則提出其家戶垃圾均委託乙清理之證據，以間接證明該包垃圾並非為其所丟棄，前者所提出者即為本證，後者則為反證。

⁵⁵ 例如稽徵機關主張營業人取得非實際交易對象開立之進項憑證，依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定，係屬不得扣抵之進項稅額，其用以申報扣抵銷項稅額，構成虛報進項稅額，應依加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 1 項第 5 款規定補稅處罰者，即應由稽徵機關就補徵此部分銷項稅額及處以漏稅罰之共同要件事實—發票名義人非實際交易相對人，負擔提出本證的舉證責任，而營業人為否認稽徵機關此項主張，提出確實從該發票名義人進貨之證據，則屬反證，同時也是克盡其協力義務（最高行政法院 100 年度判字第 1734 號參照，詳見本文：柒案例分析、甲之一）。

⁵⁶ 例如稽徵機關主張營業人銷售勞務給某乙，未依規定開立統一發票，卻開立統一發票給某甲，依稅捐稽徵法第 44 條第 1 項規定，處以銷售額百分之五罰鍰者，即應由稽徵機關就此銷售勞務給某乙的事實，負擔提出本證的舉證責任，而營業人為否認稽徵機關此項主張，所提出確實向某甲銷售勞務之證據，則屬反證，同時也是克盡其協力義務（最高行政法院 100 年度判字第 2254 號判決意旨參照，詳見本文：柒、案例分析、甲之二）。

⁵⁷ 反對他造之請求，而主張相反的事實，為主張相反的事實所提出的證據，究竟屬反證或抗辯事實的本證，有時難以區分，從不同角度切入會有不同的論述（最高行政法院 99 年度判字第 1291 號判決解析參照，詳見本文：柒案例分析、丙之二）。

疊（競合）時，不提出反證即構成協力義務的違反，則將減輕他造提出本證的舉證責任（詳後述）。

雖然稅務訴訟原則上採職權探知主義，絕大部分無當事人主觀舉證責任之適用，邏輯上不生本證與反證的問題，但實務上，法院在提示或調查證據的活動過程仍需區分本證與反證，迨最後審理階段，整理調查證據之結果時，對於累積的本證，必須檢視其是否足以證明要件事實的存在，亦即其證明力是否足以使要件事實存在的蓋然性達到真實確信的程度，而對於累積的反證，則僅須檢視其是否可以動搖本證的證明力，亦即其證明力是否足以防止法院對於本證的心證達到確信的程度，而使要件事實的存在陷於真偽不明，無庸達到足以使法院確信要件事實不存在的程度。且綜合檢視結果，認為要件事實存否不明，法院仍須決定其不利益之歸屬（客觀舉證責任）時，係以該訴訟事件原應由哪一造當事人提出本證作為標準，故對於客觀舉證責任而言，仍有區分本證與反證的必要。

八、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 154 條：「被告未經審判證明有罪確定前，推定其為無罪。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 *Unschuldvermutung/ 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），漏稅行政罰亦然，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」⁵⁸，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⁵⁹，以及我國漏稅行政罰都以漏稅額倍數計算，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、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金」，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

⁵⁸ 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，第 15 頁。

⁵⁹ 另外行政訴訟法第 134 條規定：「前條訴訟（撤銷訴訟及其他訴訟，為維護公益者），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。

金」，堪稱嚴苛，與刑罰具有類似性，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⁶⁰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⁶¹。至於斟酌採用的結果，於課稅的撤銷訴訟程

⁶⁰ 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，民國 89 年 1 月初版，第 442 頁。

⁶¹ 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

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之陳述或資料提供。且租稅債務與租稅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連，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，故法人作為租稅處罰相對人時，其協力義務違反的可責性尚屬輕微，自不能據此減輕裁處機關的舉證責任或降低其對於處罰要件事實的證明程度。

九、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**租稅處罰爭訟案件**，則係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無

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。陳敏譯著，德國租稅通則，司法院，103 年 8 月，第 190、191、654、655、673-675 頁。

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。此觀查核準則第 67 條第 1、2 項規定：「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。…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⁶²。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。於其租稅裁罰爭訟程序，亦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（或稱完全確信）。易言

⁶² 相同見解參見陳清秀，稅法總論，101 年 10 月 7 版，第 654 頁。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，第 31 頁以下。

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，雖非事實絕對不存在，而不能直接認定事實不存在，但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。關於訴訟上證明程度主要有「蓋然性確信理論」與「真實確信理論」兩種，前者以自由心證之任務不在求得真實之確信，而係在計算可用以判斷相關事實存否之蓋然性，因此事實確定之決定性在於達到一定的蓋然性，法官之確信不在於真實，而是達成「優勢之蓋然性」（Überwiegende Wahrscheinlichkeit）。真實確信理論要求訴訟上之「真實」為一定高度之蓋然性，而所謂一定高度之蓋然性，有認為係「沒有一個理性、清楚通曉生活事實之人還會懷疑之蓋然性」，有認為是「排除合理懷疑之蓋然性」，德國聯邦最高法院（BGH）則認為是「幾近於真實之蓋然性」（eine an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit）。「真實確信理論」是以「真實」為其追求對象，只是囿於人類認識能力的有限性，不能求其絕對的真實，而「蓋然性確信理論」則自始體認真實之無法達到，一開始即以蓋然性為法官確信的內容，後者是德國多數說及為實務所採行⁶³。然無論何者，均是以蓋然性作為形成心證之基準。論者將之分成三個等級，並將之量化，「幾近於真實之蓋然性」（或稱真實確信的蓋然性）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」的蓋然率是百分之五十一⁶⁴。

⁶³ 吳東都，行政訴訟之舉證責任—以德國法為中心，90年11月，第44-46頁。

⁶⁴ Vgl. Habscheid, Beweislast und Beweismaß -Einkontinentaleuropäisches 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務，最高行政法院 105 年度研究報告，105 年 11 月，第 123 頁。

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⁶⁵，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」（蓋然率百分之七十五以上），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⁶⁶。至於租稅裁罰爭訟案件，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」⁶⁷。例如查核準則第 67 條第 1 項前段、第 2 項分別規定：「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。」「前項之費用或損失，如經查明確無支付之

⁶⁵ 吳庚，行政爭訟法論，98 年 2 月 4 版，第 96 頁；陳清秀，行政訴訟法，101 年 10 月 5 版，第 448 頁；吳東都，行政訴訟之舉證責任—以德國法為中心，90 年 11 月，第 64 頁。

⁶⁶ 最高行政法院 104 年度判字第 579 號判決。

⁶⁷ 最高行政法院 102 年度判字第 816 號判決、105 年度判字第 120 號判決。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，105 年 11 月，第 123 頁；黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，91 年 8 月初版，第 178 頁。

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。」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：「當事人主張事實，須負舉證責任，倘其所提出之證據，不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。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。」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。」⁶⁸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罰鍰處分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

⁶⁸ 此函釋雖經財政部以 98 年 12 月 7 日台財稅字第 09804577370 號函令廢止，惟後者的令釋要旨係謂「營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，如有進貨事實者，應補稅及擇一從重處罰；如無進貨事實者，除補稅處罰外，並追究詐術或其他不正當方法逃漏稅捐等情事。」所謂「不實進項稅額憑證」，包括無進貨事實而取得之進項稅額憑證，以及雖有進貨事實，但由非實際交易相對人開立之進項稅額憑證。並未否定稽徵機關必須查明營業人確無向開立憑證者進貨，始能以其虛報進項稅額而補稅處罰之法則。

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，只可惜稽徵機關於實務操作上常將「增加課稅所得額」以補稅與「漏報課稅所得額」之處罰的證明程度作同一看待，又不論究納稅者是否有故意或過失，以致補稅與處罰常伴隨而來。

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），或如我國有學者所稱優越的蓋然性法則，即本於人類一般生活經驗之大數統計，一般係如此之事項。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⁶⁹。

⁶⁹ 財政部賦稅署以 106 年 4 月 13 日台稅稽核第 10604559750 號函送本院參考之

前揭財政部賦稅署於 86 年 3 月作成之研究報告釐清稅務案件之證明程度，並區分補稅與裁罰案件應適用不同證明程度之觀點，與查核準則第 67 條規範意旨不謀而合，值得贊同與實踐。惟所謂補稅案件應達到表面可信之優勢證據，應進一步說明係超過 50% 以上之蓋然性，始足當之；又裁罰案件之證明程度雖可採「明確有說服力的證據法則」，然其以「本於人類之一般生活經驗之大數統計，一般係如此之事項」作為說明，易使人與推計課稅所適用之大數法則混淆，且裁罰案件係就租稅逃漏行為科罰，違章逃漏為少數情況，如何以所謂「一般生活經驗之大數統計」之標準予以判斷之？毋寧採前揭德國通說所謂「一般有理性之人均無懷疑」證明程度，較為合理可行⁷⁰。

至於依規範有利原則或依法律特別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。

十、法律上推定、擬制與事實上推定

法律上推定係指法律本於他事實，而推認某要件事實為真實的規定（行政訴訟法第 176 條準用民事訴訟法第 281 條），此種

⁷⁰ 「查稅過程中徵納雙方舉證責任分配之研議」研究報告第 3、4、7、8 頁。

⁷⁰ 黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，91 年 8 月初版，第 171 頁。

規定在訴訟當事人間發生舉證責任轉換的效果，使主張權利要件事實（或有利事實）之一方僅須就據以推定的基礎事實（間接事實）負舉證責任，即可依法據以推定該權利要件事實（或有利事實）的存在，乃對於法官自由心證的限制，只要當事人一方證明間接事實存在，即應依法推定主要事實的存在，不能評價該間接事實是否足以證明主要事實存在，除非他造當事人反對而舉證欲加以推翻，否則法院不得繼續審查主要事實是否存在，故他造當事人對於該事實之不存在，負擔提出本證加以證明的舉證責任（舉證責任倒置），例如遺產及贈與稅法第 5 條第 5 款規定：「限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。但能證明支付之款項屬於購買人所有者，不在此限。」第 6 款規定：「二親等以內親屬間財產之買賣（以贈與論）。但能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，不在此限。」以上所謂視為贈與或以贈與論，其實均為法律上之推定，並非擬制，因為納稅義務人得舉本證加以推翻。

法律上的擬制，係指法律本於他事實，而視某要件事實為真實或擬制其法律效果的規定，不論事實的真相如何，無法再舉證以推翻法律所擬制的事實，例如：1、行政訴訟法第 111 條第 2 項規定：「被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。」2、關稅法第 18 條：「（第 1 項）為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第 13 條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起 6 個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。（第 2 項）進口貨物未經海關依前項規定先

行徵稅驗放，且海關無法即時核定其應納關稅者，海關得依納稅義務人之申請，准其檢具審查所需文件資料，並繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後由海關審查，並於貨物放行之翌日起六個月內核定其應納稅額，屆期視為依納稅義務人之申報核定應納稅額。…」所謂 6 個月期限，係指關稅（進口稅）之核課期間，而視為核定者，僅係指關稅之應納稅額，並不及於營業稅、貨物稅及推廣貿易服務費⁷¹。3、遺產及贈與稅法第 5 條之 1 規定：「（第 1 項）信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者，視為委託人將享有信託利益之權利贈與該受益人，依本法規定，課徵贈與稅。（第 2 項）信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為委託人，於信託關係存續中，變更為非委託人者，於變更時，適用前項規定課徵贈與稅。（第 3 項）信託關係存續中，委託人追加信託財產，致增加非委託人享有信託利益之權利者，於追加時，就增加部分，適用第一項規定課徵贈與稅。…」，該視為贈與的權利價值，依同法第 10 條之 2 規定計算。4、遺產及贈與稅法第 5 條第 1 款規定：「在請求權時效內無償免除或承擔債務者」，其免除或承擔之債務以贈與論；同法第 5 條第 3 款規定：「以自己之資金，無償為他人購置財產者」，其資金以贈與論，「但該財產為不動產者」，其不動產以贈與論，形式意義上亦為法律上的擬制，惟條文既曰「無償」，他人亦已允受（如未允受即無從擬制），即符合同法第 4 條第 2 項規定之贈與要件，並無擬制的必要，另為擬制的規定，適用上

⁷¹ 最高行政法院 105 年度判字第 120 號判決意旨參照（詳見本文：柒、案例分析、己 106 年度判字第 528 號判決解析 3）。另參 106 年度判字第 645、646 號判決。

反容易滋生混淆誤用之情形⁷²⁷³。5、遺產及贈與稅法第 5 條第 4 款規定：「因顯著不相當之代價，出資為他人購置財產者」，其出資與代價之差額部分以贈與論；同法第 5 條第 2 款規定：「以顯著不相當之代價，讓與財產、免除或承擔債務者」，其差額部分以贈與論，亦為法律上的擬制，而不論行為人有無贈與的意思。惟「以顯著不相當之代價，讓與財產」的涵攝範圍如何，是否包括「共有土地辦理分割後，各人取得之土地價值，按分割時之公告現值計算與依原持有比例所算得之價值不等，而彼此間又無補償之約定」情形，迭有爭議，司法院釋字第 173 號解釋意旨闡明：土地為無償移轉者，土地增值稅之納稅義務人為取得所有權人，土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款定有明文，同條第 2 項復規定，所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉，並非以遺贈及贈與為限，此觀其下列有「等方式之移轉」六字甚明。共有土地之分割，係各共有人以其應有部分相互移轉而取得分得部分之單獨所有權，共有人取得土地之價值超過其應有部分，而未對於取得土地價值少於其應有部分之共有人補償者，自屬無償移轉之一

⁷² 需注意的是，遺產及贈與稅法第 5 條第 1 款、第 3 款規定的適用，必須是「無償的意思」已經獲得確實證明，如果稽徵機關只是查獲成年子女購置財產，資金卻由其父母繳付的事實，或父母代子女清償債務，僅能依經驗法則，事實上推定該資金係由其父母贈與，不能援引本條款規定，視為贈與。改制前行政法院 89 年度判字第 1953 號判決、臺北高等行政法院 90 年度訴字第 3937 號判決參照（本文：柒案例分析、丁之二、八）。

⁷³ 另外遺產及贈與稅法施行細則第 3 條規定：「保證人因履行保證責任，而代主債務人清償債務並無償免除其債務者，應以贈與論。但主債務人宣告破產者，保證人之代償行為不視為贈與。以保證債務為目的而為連帶債務人者，仍適用前項規定。」符合母法第 5 條第 1 款規範意旨，其適用亦必須是「無償的意思」已經獲得確實證明，始得為之。最高行政法院 104 年度判字第 412 號判決參照（本文：柒案例分析、丁之七）。

種，應向取得土地價值增多者就其增多部分課徵土地增值稅，以免土地之自然漲價，不能歸公。財政部（67）臺財稅第 34896 號函：「共有土地辦理分割後，各人取得之土地價值，按分割時之公告現值計算與依原持有比例所算得之價值不等，而彼此間又無補償之約定者，依照遺產及贈與稅法第 5 條第 2 款規定：『以顯著不相當之代價讓與財產、免除或承擔債務者，其差額部分』以贈與論，應依法課徵贈與稅，此時，取得土地價值增多者，為受贈人，應由稅捐稽徵機關就其增多部分，課徵土地增值稅。」其理由雖有未洽，但關於向無償移轉而取得所有權人徵收土地增值稅之部分，核與土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款及同條第 2 項規定並無不符，亦難認為與憲法第 19 條有所牴觸等語⁷⁴，亦即認為共有土地辦理分割後，各人取得之土地價值，按分割時之公告現值計算與依原持有比例所算得之價值不等，而彼此間又無補償之約定者，僅係遺贈及贈與以外其他的無償移轉行為，並非典型的贈與，亦不得適用遺產及贈與稅法第 5 條第 2 款規定，以贈與論，只能向無償移轉而取得所有權人徵收土地增值稅⁷⁵。

⁷⁴ 司法院釋字第 173 號解釋另明示：「按土地為無償移轉者，土地增值稅之納稅義務人為取得所有權人，土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款定有明文……平均地權條例施行細則第六十五條第一項：『共有土地分割者，分割後各有人取得之土地價值，與依原持有比例所算得之價值相等時，免徵土地增值稅，但其價值不等時，應向取得之土地價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅』。及土地稅法施行細則第四十二條第二項：『共有土地照原有持分比例計算所得之價值分割者，不徵土地增值稅。但不依原有持分比例計算所得之價值分割者，應向取得土地價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅』各規定，就取得土地價值減少而未受補償者言，與上開法律之規定不合，自難適用。」嗣後平均地權條例施行細則第 65 條第 1 項及土地稅法施行細則第 42 條第 2 項均已修正為「分別共有土地分割後，各人所取得之土地價值與其分割前應有部分價值相等者，免徵土地增值稅；其價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅。」

⁷⁵ 惟司法院釋字第 173 號解釋於 71 年 3 月 5 日發布後迄今，財政部（67）臺財稅第

至於行政罰法第 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。」其中管理人、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、過失部分，理論上固可由其董事或其他有代表權之人證明該等組織選任及監督行為人已盡相當之注意，並無故意或過失，以推翻該推定，但代表人或其他有代表權之人之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失部分，由於代表人本身即位處管理最高階層，無從代表該等組織證明選任及監督自己已盡相當之注意，以推翻該推定，且代表人與該等組織係一個權利主體間之關係，代表人所為之行為，不論為法律行為、事實行為或侵權行為，均為法人之行為⁷⁶，故名為推定，其實為擬制。

事實上推定則係指法院依已明瞭之事實（間接事實）推定待證事實之真偽（依行政訴訟法第 176 條準用民事訴訟法第 282 條規定），就行政訴訟而言，亦即由法院依眾所周知或為其職務上所已知⁷⁷，或當事人已舉證證明的間接事實，基於論理法則或經

34896 號函釋尚未依其解釋意旨修正或作部分廢止。

⁷⁶ 參考最高法院 86 年度台上字第 1782 號判決：「代表」與「代理」之制度，其法律性質及效果均不同：「代表」在法人組織法上不可欠缺，代表與法人係一個權利主體間之關係，代表人所為之行為，不論為法律行為、事實行為或侵權行為，均為法人之行為；「代理」人與本人則係兩個權利主體間之關係，代理人之行為並非本人之行為，僅其效力歸屬於本人，且代理人僅得代為法律行為及準法律行為。

⁷⁷ 依行政訴訟法第 176 條準用民事訴訟法第 278 條有關「事實於法院已顯著或為其職務上所已知者，無庸舉證」的規定，但不準用民事訴訟法第 279 條、第 280 條有關自認的規定。故就民事訴訟而言，所謂「已明瞭之事實」尚包括當事人自認

驗法則所形成的典型因果歷程或邏輯上的排斥關係，推定待證事實的真偽，乃法院依職權認定事實的行為，屬法官自由心證的範圍，僅有減輕原就待證事實應提出本證者的舉證責任（降低證明度）的效果，並不轉換訴訟當事人間的舉證責任，故他造就該推定的事實，不負擔提出本證加以推翻的舉證責任，僅須提出反證動搖法官對該推定事實的確信（使待證事實陷於真偽不明的狀態），即可達到舉證的目的，例如有利息約定之抵押借款業已登記於公文書，稅捐稽徵機關對債權人固可作有按時收取利息之推定⁷⁸，但債權人如提出反證證明債務人失業賦閒在家，或其每月工作收入扣除必要生活費用後，不足以按時支付該筆推定利息，即可使待證事實陷於真偽不明的狀態。又親子間資金的移轉，基於人倫之常，固可推定有贈與的意思，但納稅義務人如提出系爭資金於被調查發現前，已經返還的事證，以證明系爭資金的移轉非出於無償原因（借貸或借名寄放），即可動搖法院已暫時形成財產無償移轉之心證⁷⁹。此與法律上之推定者，應由主張該推定事實不存在的當事人負擔提出本證的舉證責任，且其所提出之證據，須使法院完全確信該法律上推定之事實不存在（推翻推定之事實），始可謂已盡舉證之責，若僅使該事實陷於真偽不明之狀態，因其有法律上推定之故，法院仍應認定該推定的事實為真正，尚有差別。

或不爭執的事實。

⁷⁸ 改制前行政法院 70 年判字第 117 號判例參照。但此判例要旨所謂「苟債權人主張未收付實現有利於己之事實者，應負舉證責任」，似應釐正為「苟債權人否認有按期收取利息者，應提出反證以動搖或推翻該推定的事實」。

⁷⁹ 臺北高等行政法院 90 年度訴字第 3937 號判決參照（本文：柒案例分析、丁之八）。

十一、間接證明、表見證明與事實上推定

相對於以證據直接證明法律要件事實（主要事實），**間接證明**係基於已證明的事實（間接事實），藉由論理或經驗法則推論出法律要件事實（主要事實）的存在，或輔助增強直接證據對主要事實的證明力。**表見證明**（Beweis des ersten Anscheins, Anscheinsbeweis）係德國判例及學說所形成的概念，僅適用於「特定類型的事象經過（typische Geschehensablauf）」事件，基於某表見客觀事實，依照具有高度蓋然性之經驗法則，以推認侵權行為之故意、過失或因果關係等構成要件之一種間接證明⁸⁰，例如在視野良好之道路上駕車，居然撞上路肩的行道樹，可直接評價駕車者有過失⁸¹。稅法上之表見證明，亦為德國聯邦財務法院判決所承認，例如：稽徵機關之收發單位依規定在租稅處分上作成發送記載者，表見證明稽徵機關已將該租稅處分之文書在發送記載日發送，但發送記載如由稽徵機關之課徵單位所為者，不適用此表見證明；債權人書面確認收到債務人之分期付款者，表見證明債權人事實上已收到；取得建築物3年內就開始拆除，表見證明取得人係為拆除之而取得建物⁸²。而如前所述，**事實上推定**係指法院依已明瞭之事實（間接事實）依論理法則或經驗法則，推定待證事實之真偽，足見表見證明與事實上推定均屬間接證明的性質。雖然有論者認為兩者的區別在於事實上推定係以不具極高蓋然性之普通經驗法則為推論基礎，或是靠數個相互補

⁸⁰ 陳計男，行政訴訟法釋論，民國89年1月初版，第416、417頁。

⁸¹ 雷萬來，民事證據法論，86年8月，第281、282頁。轉引自吳東都，行政訴訟之舉證責任—以德國法為中心，90年11月，第32、33頁。

⁸² 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，105年11月，第115頁。惟其中「債權人書面確認收到債務人之分期付款者，表見證明債權人事實上已收到」，應屬直接證明的性質。

充，甚至相互有異的經驗法則之運用；表見證明則是以具極高蓋然性之經驗原則為推論基礎，所使用的經驗法則是個別單一的經驗法則，自此個別單一的經驗法則，構成「事件經過的典型性」（Typizität des Geschehens）；如進一步區別，依事實上推定認定待證事實，形成暫時心證，有時需要其他補強證據，使法官對待證事實形成確信，而依表見證明認定待證事實，原則上即可使法官獲致確信；再者，以反證動搖法官依事實上推定而形成之心證，比起動搖法官依表見證明所形成之心證容易⁸³。惟事實上推定係我國行政訴訟法第 176 條準用民事訴訟法第 282 條所明定，其意涵抽象，具有擴展性，而表見證明僅係學理上的概念，在德國原先適用於民事訴訟損害賠償案例，目的為解決無過失被害人證明加害人行為之過失及與損害間因果關係之困難，逐漸擴展到行政訴訟及稅務訴訟的領域，甚至與間接證明混同，在兩者皆適用經驗法則以為間接證明的情形下，概念產生文集重疊，乃必然的趨勢。蓋所謂經驗法則的蓋然性高低與典型性強弱乃相對性概念，不免有模糊地帶，有時難以分別，且兩者均不排除以反證動搖或推翻，是否容易動搖法官的心證，亦因人而異，有無區別實益，確值斟酌。故不但在德國行政訴訟領域，事實上推定與表見證明之界限已趨模糊⁸⁴，我國學者亦有認為德國講學上所謂「表見證明」，係就特定類型之事象經過之存在，所為事實之推定，應屬事實上推定之適用⁸⁵。

⁸³ 吳東都，前一註所揭書，第 108、109 頁；吳東都，行政訴訟之舉證責任—以德國法為中心，90 年 11 月，第 33 頁。

⁸⁴ 吳東都，行政訴訟之舉證責任—以德國法為中心，90 年 11 月，第 34-35、38-39 頁。

⁸⁵ 陳計男，行政訴訟法釋論，民國 89 年 1 月初版，第 441 頁。

十二、法定客觀舉證責任的轉換

民事訴訟法第 277 條規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。但法律別有規定，或依其情形顯失公平者，不在此限。」解釋上，係採取舉證責任分配學說上所稱之「規範理論」（規範有利理論），即當事人就法律規範中對其有利之要件事實，負主觀舉證責任，當該要件事實存否陷於真偽不明時，由該當事人負擔其不利益（客觀舉證責任），使發生與該要件事實不存在相同之法律效果，除法律別有規定外，並概括授權法官於依其情形顯失公平時，調整舉證責任。而依行政訴訟法第 133 條規定，行政法院於撤銷訴訟，或於其他訴訟，為維護公益者，應依職權調查證據，故當事人並無主觀舉證責任，然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬，故當事人仍有客觀之舉證責任，民事訴訟法第 277 條規定，於此範圍內，固為撤銷訴訟及其他涉及公益之訴訟所準用（行政訴訟法第 136 條參照）。然由於人民受行政機關所為**負擔處分**（典型例子是課稅處分）之侵害而提起撤銷訴訟，行政機關應就負擔處分之要件事實負客觀舉證責任，除根據規範有利原則外，並基於依法行政原則，亦即依據法律規定的要件調查事實而提出證據，無異法律直接規定行政機關就此要件事實負擔舉證責任，故要轉換此在依法行政原則決定下之客觀舉證責任分配，必須由立法者以法律（或法律明確授權訂定之法規命令）明文為之，始符合法律保留原則。因此，就**負擔處分**（包括課稅處分）之撤銷訴訟而言，法院不能以依其情形顯失公平（例如負擔處分要件事實係存在於人民之管領範圍，行政機關難以舉證）為由，任意將行政機關的舉證責任轉換由行政處分相對人負擔。從而，上開規定所謂「依其情形顯失公平」，於行政

訴訟，主要係指存在行政機關管領範圍（責任領域）之事實無法查明時，不適用一般客觀舉證責任分配標準（即規範有利原則）而是由行政機關負無法證明之危險⁸⁶。例如預防接種受害之救濟事件，依傳染病防治法第 30 條第 1 項規定：「因預防接種而受害者，得請求救濟補償。」此是人民向行政機關請求給付規定，原本依行政訴訟法第 136 條所準用之民事訴訟法第 277 條本文規定，請求人須就權利發生要件，即其受預防接種、有損害、預防接種與損害間有因果關係負客觀舉證責任。如果其確受預防接種且發生損害，但預防接種與損害間是否有因果關係事實不明，請求人應受敗訴判決。惟接種疫苗之選擇、獲得、保存及接種方式，並其安全評估，均在行政機關或施打者之掌控範圍，請求人係居於證據地位不平等之處境，人民生命及身體因預防接種受侵害，此請求救濟補償權利之實現，顯受此不平等地位之影響。如果依上開基本規則，將此預防接種與損害間是否有因果關係事實不明之危險分配予請求人，則「依其情形顯失公平」，法院得將舉證責任倒置，歸由行政機關負擔因果關係事實不明之不利⁸⁷。

⁸⁶ 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，105 年 11 月，第 149、150 頁。

⁸⁷ 吳東都，行政訴訟之舉證責任—以德國法為中心，90 年 11 月，第 343、344 頁。另參考最高行政法院 106 年度判字第 355 號判決，可知依傳染病防治法授權訂定之「預防接種受害救濟基金徵收及審議辦法」將受預防接種及發生損害（死亡、障礙、嚴重疾病及其他不良反應）間之因果關係（關聯性），規定在「相關」（即具有關聯性）及「無法排除」之情形應補償，在「確定無因果關係」時，始不補償（審議辦法第 7 之 1 條第 2 款）。換言之，受預防接種及發生損害間，有無因果關係之事實不明時（即不能確定有，亦不能確定無因果關係），仍應補償，將此項有無因果關係事實不明之不利益分配予補償機關，此即是上開行政訴訟法所準用之民事訴訟法第 277 條但書「依其情形顯失公平者」，倒轉客觀舉證責任分配之具體化。

依行政訴訟法第 136 條準用之民事訴訟法第 277 條但書所稱「法律別有規定…不在此限」，係指法律如果特別規定客觀舉證責任分配的對象，即不受民事訴訟法第 277 條本文原則性規定的限制，可以改變依規範有利原則所得出之客觀舉證責任分配。如前所述，就負擔處分（包括課稅處分）之撤銷訴訟而言，沒有適用民事訴訟法第 277 條但書所稱依其情形顯失公平而調整舉證責任的餘地，只容許「**法律別有規定**」。例如前揭遺產及贈與稅法第 5 條第 5 款、第 6 款規定所謂「視為贈與」或「以贈與論」，其實均為法律上之贈與事實推定，因為依但書規定，納稅義務人得舉本證證明相反之事實加以推翻，即是變更依規範有利原則本應由稽徵機關對贈與稅要件事實所負擔舉證責任，轉換由納稅義務人負擔證明沒有贈與事實之責任⁸⁸。其他如：所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類之四規定：「將財產借與他人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。」將財產借與他人使用，推定為有租賃收入，轉由納稅義務人負擔證明無償且非供營業或執行業務者使用事實之責任；所得稅法第 24 條之 3 規定：「（第 1 項）公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項不於相當期間照繳，或挪用公司款項，應按該等期間所屬年度一月一日臺灣銀行之基準利率計算公司利息收入課稅。但公司如係遭侵佔、背信或詐欺，已依法提起訴訟或經檢察官提起公訴者，不予計算。

⁸⁸ 對於形式上二親等以內親屬間財產之買賣，當事人除提出證據證明其已支付價款，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得之情形，以排除遺產及贈與稅法第 5 條第 6 款前段規定之「贈與論」外，非不能另以證明其財產之移轉並非由於買賣，且非「無償給予」之方法，推翻此法律上「贈與」之推定（最高行政法院 100 年度判字第 8 號判決參照，詳見本文：柒案例分析、丁之五）。

(第 2 項) 公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資者外，應按資金貸與期間所屬年度一月一日臺灣銀行之基準利率計算公司利息收入課稅。」乃將公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項不於相當期間照繳，或挪用公司款項，或公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低之情形，先推定並按該等期間所屬年度一月一日臺灣銀行之基準利率計算公司之利息收入，轉換由納稅義務人就公司係遭侵佔、背信或詐欺，已依法提起訴訟或經檢察官提起公訴，或屬預支職工薪資之情形負擔客觀舉證責任；遺產及贈與稅法施行細則第 13 條規定：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債、出售財產或提領存款，而其繼承人對該項借款、價金或存款不能證明其用途者，該項借款、價金或存款，仍應列入遺產課稅。」遺產存在事實原應由稽徵機關負擔舉證責任，但依本規定，被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債、出售財產或提領存款者，該項借款、價金或存款，推定為遺產，轉由繼承人對該項借款、價金或存款之用途負擔舉證責任。此規定並經司法院釋字第 221 號解釋認其「旨在貫徹遺產及贈與稅法第 1 條及第 17 條第 1 項第 8 款之規定，以求認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第 19 條並無抵觸。」⁸⁹

⁸⁹ 改制前行政院 75 年判字第 403 號判例亦謂：遺產及贈與稅法施行細則第 13 條所定「被繼承人死亡前，因病重無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金仍應列入遺產課稅」，揆其本旨，乃認為被繼承人於死亡前，既因病重無法處理事務，則其繼承人代為舉債或出售財產，當能提出代為舉債或出售財產所得正當用途之證明，倘無從舉證或舉證而不能令人信其為真正者，該項借款或價金自仍為被繼承人所持有，應列入遺產課稅。

至於所得稅法第 83 條之 1 規定：「（第 1 項）稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。（第 2 項）稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。」經司法院釋字第 309 號解釋認此規定「係對有重大逃漏稅嫌疑之案件，以法律明定其調查方法，如依調查結果，認為足以證明有逃漏稅情事時，並許納稅義務人提出反證，以維護其權益，與憲法尚無牴觸。」乃認上開所得稅法條文僅是調查方法的規定，並非因納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，而轉換舉證責任。蓋依此規定，對於重大逃漏稅嫌疑之案件，稽徵機關既須「報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查」，並「就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事」，即表示「納稅義務人有逃漏稅情事」之客觀舉證責任仍在稽徵機關，所謂「納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責」，只是強調納稅義務人得提出反證，使認定其有逃漏稅情事之心證產生動搖而已。故上開規定意旨毋寧係因調查人民的財產及交易資料，涉及財產權、隱私權及營業自由等憲法基本權利⁹⁰

⁹⁰ 司法院釋字第 293 號解釋文已明示：「銀行法第 48 條第 2 項規定『銀行對於顧客之存款、放款或匯款等有關資料，除其他法律或中央主管機關另有規定者外，應保守秘密』，旨在保障銀行之一般客戶財產上之秘密及防止客戶與銀行往來資料之任意公開，以維護人民之隱私權。」釋字第 603 號解釋更明示：「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，而受憲法第二十二條所保障（本院釋字第五八五號解釋參

的侵害，宜嚴格規定正當程序，審慎為之，而著重在「報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查」的程序及調查範圍的規範⁹¹。

另外法律重複規定與規範有利原則相同之客觀舉證責任分配，例如：遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款規定，就被繼承人死亡前未償之債務，以具有確實之證明者，始得自遺產總額中扣除，免徵遺產稅；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。」同法第 57 條第 2 項前段規定：「固定資產因特定事故未達規定耐用年數而毀滅或廢棄者，得提出確實證明文據，以其未折減餘額列為該年度之損失。」同法第 66 條第 2 項規定：「納稅義務人對於各種資產之估價不能提出確實證明文據時，該管稽徵機關得逕行估定其價額。」均在強調應由納稅義務人負擔客觀舉證責任之減少或免除稅捐事項之證明程度要求，所得稅法第 66 條第 2 項則更規定稽徵機關對於本體已存在之事項，不能僅因納稅義務人對於其主張之具體價額未提出確實證明文據，即全盤加以否定，而應依職權估定之。顯非行政訴訟法第 136 條準用民事訴訟法第 277 條但書所稱「法律別有規定」改變依規範有利原則所得出客觀舉證責任分配之情形。

照)。」釋字第 719 號解釋明示：「人民營業之自由為憲法第 15 條工作權及財產權所保障之內涵（本院釋字第 514 號、第 606 號、第 716 號解釋參照）。」

⁹¹ 71 年 12 月 30 日增訂公佈所得稅法第 83 條之 1 立法理由載明：「為加強稽徵，有效調查逃漏稅案件，對於涉有重大逃漏稅嫌疑者，在實務上有必要就其資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料加以調查，並據以核定其所得額及應納稅額。惟為免浮濫並使執行有所依據起見，爰增訂應事先報經財政部核准並明定納稅義務人對有利於己之違法事實應負舉證責任，以資因應。」

肆、納稅義務人協力義務

一、概念

從憲法第 19 條規定人民有依律法納稅之義務，雖無法直接導出稅法上追求量能課稅的最終目的，但結合憲法第 7 條揭櫫的平等權與第 15 條對財產權的保障意旨，仍可經由實質平等精神，引伸出公平課稅及實質課稅原則（司法院釋字第 420 號、500 號、537 號及 565 解釋參照⁹²），亦為歷來行政法院判決所肯認⁹³。為了達此稅法上終極目標，必須在法律允許下採取一些輔助的手段，其中最重要的手段就是納稅義務人的協力義務，此在德國立法例上就有稅法上當事人協力義務（Mitwirkungspflichten der Beteiligten）的規定⁹⁴。因為現代法治

⁹² 司法院釋字第 565 號解釋：「國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背。……憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。」

⁹³ 臺北高等行政法院 90 年度訴字第 4796 號判決：「量能課稅原則雖然無憲法明文，亦缺乏法定定義，惟在學理上自憲法第 15 條、第 23 條及第 7 條出發，認為租稅負擔之衡量應就個人為之（屬人稅），應負擔之對象為供私人使用之經濟財（租稅客體），所課者應為收益部分而不及於財產本體，稅後仍留有可供私人使用之經濟財（稅基），易言之，量能課稅原則在憲法上任務，為其負擔之衡量應以個人為準，課稅時應保障財產權且平等課徵…。」原告上訴後，經最高行政法院 93 年度判字第 59 號判決駁回確定。又最高行政法院 101 年度判字第 580 號判決亦謂：憲法第 7 條規定：「中華民國人民，不分男女、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」此項憲法所保障人民之平等權，在租稅行政領域，為課稅平等原則（稅捐負擔平等），其內涵包括依據納稅義務人個人之稅捐負擔能力課稅之「量能課稅原則」。

⁹⁴ 參見德國租稅通則第 90 條第 1 項：「當事人對事實之調查有協力義務。當事人

國家賴以支持運作的最主要收入來源就是租稅，而大部分的課稅事實多發生在於納稅義務人管領範圍內，稽徵機關在有限的人力及時限下，獲取正確的課稅資料有其困難度，全賴其依職權查核，將倍增稽徵成本，為了兼顧納稅義務人稅捐主體地位，稅法除賦予稽徵機關職權調查課稅事實之職權，尚構築綿密的納稅義務人之協力義務。德國稅捐實務及理論乃稱此種透過職權調查與協力義務以闡明課稅事實關係的機制為徵納的「協同主義」（Kooperationsmaxime），或有稱「協同共同體關係」（kooperative Gemeinschaft），來作為稽徵程序的核心理念⁹⁵。故依據證據偏在的原理，於我國除行政程序法、訴訟法上規定的當事人協力義務外，透過稅法上所定一般與特有的協力義務，課予納稅義務人履行保持與提供課稅資訊的協力義務，以便稽徵機關有效率地進行事後覆核，實係貫徹公平及合法課稅所必要。惟關於租稅裁罰處分，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，於租稅裁罰程序以及裁罰爭訟程序，納稅義務人並無自證有無違規事實之責任，自無協力義務可言，則有關違反協力義務的效果，僅應適用於稅捐稽徵程序及稅捐爭訟程序，而不應適用於租稅裁罰程序以及裁罰爭訟程序。

二、租稅法上規定的協力義務

協力義務的成立，基於法律保留原則，須有法律規定為依據。稅法上規定納稅義務人之協力義務型態，有以法律直接規定

為履行協力義務，尤其應對有關課徵之重要事實，為完全及真實之公開，並指明所知悉之證據方法。此等義務之範圍依個別案件之情形定之。」陳敏譯著，德國租稅通則，司法院，103年8月，第158頁。

⁹⁵ 黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係—兼論製造費用超耗剔除的規定與實務，月旦法學雜誌，2005年2月（117期），第91頁。

者，例如登記稅籍、設置帳簿、開立、取得並保存憑證、申報、扣繳稅捐等，也有稽徵機關依據稅法授權所為協力要求，此項協力要求性質為裁量性行政處分，例如要求提供課稅資料（帳簿、文據等）、通知備詢等⁹⁶。分別詳細規定於稅捐稽徵法第 11 條（憑證保存年限）⁹⁷、第 30 條（提示、備詢說明及容忍調查）；加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 28 條（營業登記）、第 32 條（開立統一發票）、第 33 條及第 19 條第 1 項第 1 款（取得符合規定之進項憑證）、第 35 條（申報營業稅）；所得稅法第 21 條、第 66 條之 1、第 71 條、第 75 條、第 76 條、第 83 條、第 88 條及第 92 條、第 102 條之 1（依序為保持帳簿憑證及會計紀錄、設置股東可扣抵稅額帳戶、結算申報所得稅、決算或清算之申報、申報股東或社員股利或盈餘、提示課稅資料、扣繳及申報稅款、按實填報或填發股利憑單）；房屋稅條例第 7 條（申報房屋稅籍有關事項）；印花稅法第 4 條（保存憑證）等。可見稅法上協力義務，即為對納稅義務人資訊隱私權之干預（司法院釋字第 603 號解釋參照）；且由於重要之稅捐資訊雖有一部分在稽徵機關，但絕大部分在納稅義務人之支配範圍，是以稅法上當事人之協力義務較其他行政法上當事人協力義務範圍為廣，對納稅義務人資訊隱私權影響亦較大。其中提供課稅資料（帳簿、文據等）及備詢說明義務，就納稅義務人而言，乃其配合調查之協力義務，與舉證責任或證明度有直接關連。以上係納稅義務人配合稽徵目的之協力義務，此外，尚有為享受租

⁹⁶ 此種協力要求雖具有行政處分之性質，但由於係屬行政機關於行政程序中所為決定或處置，依行政程序法第 174 條規定，僅得於對實體決定（即因違反該協力要求而被裁罰）提起行政救濟時一併聲明不服。

⁹⁷ 商業會計法第 38 條亦規定有各項會計憑證、帳簿及財務報表之保存年限。

稅減免權利或利益而須履行申請或申報之責任，屬於廣義的協力義務。

三、行政程序法、民事及行政訴訟法上規定之協力義務

行政程序法第 39 條規定：「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。」第 40 條規定：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得要求當事人或第三人提供必要之文書、資料或物品。」為行政程序法規定的當事人協力義務。其次，民事訴訟法第 342 條（聲請他造提出文書）、第 343 條（裁定命他造提出文書）、第 344 條（列舉當事人有提出義務之文書）第 345 條（當事人違背提出文書命令之效果）、282 條之 1（妨礙舉證之效果），及行政訴訟法第 105 條第 2 項（起訴內載明證據方法）、第 135 條（妨礙舉證之效果）、第 163 條（列舉當事人有提出義務之文書）、第 165 條（當事人違背提出文書命令之效果）、第 176 條（明定準用民事訴訟法第 282 條之 1、第 341 條至第 343 條等規定），乃訴訟法上有關當事人協力義務的特別規定，對於原告、被告與行政訴訟之獨立參加訴訟人（行政訴訟法第 23 條參照）均有其適用。其中行政訴訟法第 163 條規定：「下列各款文書，當事人有提出之義務：一、該當事人於訴訟程序中曾經引用者。二、他造依法律規定，得請求交付或閱覽者。三、為他造之利益而作者。四、就與本件訴訟關係有關之事項所作者。五、商業帳簿。」其內容與民事訴訟法第 344 條第 1 項規定完全相同（僅第 4 款與第 5 款之內容順序對調）；行政訴訟法第 165 條規定：「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。前項情形，於裁判前應令當事人有辯論之機會。」其內容亦與民事訴訟法第 345 條規定幾乎相同（只差行政法院與法院之別）。又行政訴訟法第 135 條已規定：「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。前項情形，於裁判前應令當事人有辯論之機會。」再於第 176 條明定準用民事訴訟法第 282 條之 1（其內容與行政訴訟法第 135 條幾乎相同，只差法院與行政法院之別）。

四、稅法上協力義務所需到達的程度

稅法規定的納稅義務人協力義務，包括前述各種作為義務與容忍調查之不作為義務，協力義務所需到達的程度，法律無一般性規定⁹⁸，解釋上納稅義務人在主動申報或被動接受調查時，負有完整而真實的陳述有關課稅的重要事實，並提出其所知悉的證據方法的協力義務。但協力義務之要求有其界限，不能無限上綱，而應符合法治國家之比例原則，必須符合下列要求：1、具有適當性，亦即協力事項必須涉及課稅事實，而非與課稅無關之事實。2、具有必要性，如果為達成目的而有數種適當的查明手段時，應選擇對於當事人損害最少之協力方式為之。3、具有相當性，稽徵機關採取之協力義務要求手段，與達成調查課稅事實

⁹⁸ 有關協力義務所需到達的程度，德國租稅通則第 90 條第 1 項有一般性規定如下：「當事人對事實之調查有協力義務。當事人為履行協力義務，尤其應對有關課徵之重要事實，為完全及真實之公開，並指明所知悉之證據方法。此等義務之範圍依個別案件之情形定之。」陳敏譯著，德國租稅通則，司法院，103 年 8 月，第 158 頁。

目的間應符合比例性，不得因小失大，亦即當事人因此所蒙受之不利，不得顯然超過可期待的稅捐效果，例如不致於過度侵害隱私權、危害生存權、傷害人性尊嚴等基本權利。4、期待可能性，稽徵機關要求協力義務之履行，必須在客觀上及主觀上可期待納稅義務人能夠履行，而非強人所難，例如要求納稅義務人鉅細靡遺的條列出數年前發生之相關支出細目、用途，或提出已逾保存法定年限的帳簿、文據，均已經超出當事人主觀上能力範圍或客觀上期待可能性⁹⁹。尤其要注意的是，協力義務並非舉證責任，不能要求納稅義務人履行其協力義務到對課稅要件事實毫無合理懷疑的程度，始謂其未違反協力義務，只要其主觀上依與處理自己事務相同的標準，克盡相當的努力，且客觀上不低於一般人所能注意的程度，即屬無違¹⁰⁰。

五、違反租稅法上規定協力義務的效果

違反協力義務（包括不作為，或雖有作為，但不完全）的效果，依租稅法律明文規定或適用租稅法律之見解，有以下幾種情形：

1. 漏稅罰、行為罰或怠報金

納稅義務人協力義務的違反，除構成漏稅結果，各別稅法均有按其漏稅額處以倍數罰款之規定外，未必有行為罰或怠報金（或滯報金），例如遺產及贈與稅法、土地稅法、房屋稅條例及使用牌照稅法僅有漏稅罰之規定。有怠報金（或滯報金）規定者，例如契稅條例第 24 條；菸酒稅法第 17 條；所得稅法

⁹⁹ 陳清秀，稅法總論，101 年 10 月 7 版，第 485-487 頁。

¹⁰⁰ 參考民法第 223 條規定：「應與處理自己事務為同一注意者，如有重大過失，仍應負責。」

第 108 條、第 108 條之 1；營業稅法第 49 條；關稅法第 73 條。有行為罰（罰鍰或停業）規定者，例如稅捐稽徵法第 44 條至第 46 條；所得稅法第 106 條、第 107 條、第 108 條之 2 第 1 項、第 114 條、第 114 條之 1、第 114 條之 3；營業稅法第 45 條至 48 條之 1、第 52 條¹⁰¹；貨物稅條例第 28 條；菸酒稅法第 16 條；娛樂稅法第 12 條、第 13 條；印花稅法第 23 條第 3 項；關稅法第 75 條、第 81 條至第 92 條。可見大部分稅法對於協力義務的違反，都有行為罰或怠報金（或滯報金）之規定。至於納稅義務人如為私法人、非法人團體或其他私法組織，因係由其代表人、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協力義務，如有違反，其故意或過失推定為該等組織的故意或過失，自得以該等組織為處罰對象，且有代表權之人執行職務，或為該等組織之利益為行為，如有故意或重大過失致該等組織違反協力義務，或對於該等組織協力義務之違反，因故意或重大過失，未盡其防止義務時，應並受同一規定罰鍰之處罰（行政罰法第 7 條、第 15 條、第 16 條規定參照）。

¹⁰¹ 104 年 12 月 30 日修正公佈營業稅法第 52 條第 1 項規定：「營業人漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額，於法定申報期限前經查獲者，應就短漏開銷售額按規定稅率計算稅額繳納稅款，並按該稅額處五倍以下罰鍰。但處罰金額不得超過新臺幣一百萬元。」依其立法理由：「一、考量營業人短、漏開統一發票，除逃漏營業稅外，並可能使下一階段營業人漏進漏銷，為杜取巧，爰對營業人於申報前經查獲有短、漏開統一發票者處以罰鍰，為期明確，於第一項增訂『於法定申報期限前』文字，界定處罰規定之適用範圍。二、參照第 51 條規定修正第 1 項裁罰倍數；另基於行為罰體例及考量比例原則，參考稅捐稽徵法第 44 條規定，增訂裁罰金額上限規定，俾責罰相當，並酌作文字修正。」可知營業稅法第 52 條係行為罰規定，因為於法定申報期限後查獲者，已發生漏稅之結果，屬於漏稅罰之範圍。

惟關於「稅捐稽徵法第 44 條規定營利事業依法應保存憑證而未保存者，應就其未保存憑證經查明認定之總額，處百分之五罰鍰」部分，司法院釋字第 642 號解釋明示：「營利事業如確已給與或取得憑證且帳簿記載明確，而於行政機關所進行之裁處或救濟程序終結前，提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者，即已符合立法目的，而未違背保存憑證之義務，自不在該條規定處罰之列。於此範圍內，該條有關處罰未保存憑證之規定，與憲法第 23 條比例原則及第 15 條保護人民財產權之意旨尚無抵觸。財政部中華民國 84 年 7 月 26 日台財稅字第 841637712 號函示，營利事業未依法保存憑證，須於未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，取得與原應保存憑證相當之證明者，始得免除相關處罰，其與本解釋意旨不符部分，自本解釋公佈之日起，應不予援用。」從稅捐稽徵法第 44 條之立法目的「係為使營利事業據實給與、取得及保存憑證，俾交易前後手稽徵資料臻於翔實，建立正確課稅憑證制度，以實現憲法第 19 條之意旨」，及其中有關「應保存憑證」之規定，乃在以罰鍰之方式督促人民遵守稅捐稽徵法第 11 條所規定之義務，並依憲法第 15 條保障人民財產權及第 23 條比例原則之意旨，限縮稅捐稽徵法第 44 條處罰的涵攝範圍，將「營利事業如確已給與或取得憑證且帳簿記載明確，而於行政機關所進行之裁處或救濟程序終結前，提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者」，排除於處罰要件「營利事業依法應保存憑證而未保存者」之外。亦即突破稅捐稽徵法第 48 條之 1 免除行政處罰的限制，不是「於未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，取得與原應保存憑證相當之證明者，始得依同法第 48 條之 1 規定

免除相關處罰」(構成要件該當、違法且有責成立後，免除其罰)，而是「於行政機關所進行之裁處或救濟程序終結前，提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者，即已符合立法目的，而未違背保存憑證之義務，自不在該條規定處罰之列」(構成要件不該當)。

2. 喪失稅法所定之租稅優惠或減免權利

例如房屋稅條例第 15 條第 1、2 項規定私有房屋得免徵、減半課徵房屋稅之情形，屬租稅減免權利規定，構成量能課稅原則的例外；同條第 3 項規定如有減免事由，應自原因、事實發生之日起三十日內，申報稽徵機關調查核定之，逾期申報，自申報日當月份起減免，則明定納稅義務人的協力義務，及違反協力義務者，喪失其於申報日當月以前租稅減免的權利。且納稅義務人就上開減免原因事實，一方面於稽徵程序有申報的協力義務，另一方面，在規範要件分類說下，於訴訟上則應承擔客觀舉證責任，並非單純的協力義務性質。

又如土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定：「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」第 39 條之 3 第 1 項規定：「依前條第一項規定申請不課徵土地增值稅者，應由權利人及義務人於申報土地移轉現值時，於土地現值申報書註明農業用地字樣提出申請；其未註明者，得於土地增值稅繳納期間屆滿前補行申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。但依規定得由權利人單獨申報土地移轉現值者，該權利人得單獨提出申請。」同法第 41 條第 1 項規定：「依第十七條及第十八條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年(期)地價稅開徵四十日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用。…」土地稅減免規則第 24 條

第 1 項規定：「合於第七條至第十七條規定申請減免地價稅或田賦者，應於每年（期）開徵四十日前提出申請；逾期申請者，自申請之次年（期）起減免。…」亦為因違反協力義務而喪失租稅減免或優惠權利，及協力義務與舉證責任競合的適例。

3. 違反取得或申報進項憑證義務，其扣抵權利喪失或受到限制

納稅義務人所負協力義務，如係以取得、保存課稅憑證，為其內涵者，其怠於取得、保存憑證，除構成稅捐稽徵法第 44 條第 1 項憑證行為罰之外（按憑證金額處百分之五罰鍰，自 99 年 1 月 8 日起裁罰上限為一百萬元），是否連帶產生稅法上失權效果？實務見解原有爭議。例如未自實際交易對象取得進項憑證，可否主張「**加值型營業稅**」的進項稅額扣抵權？稽徵實務認為營業人違反取得合乎規定進項憑證之協力義務，該張進項憑證所載之稅款不得據以扣抵銷項稅額；行政法院判決原有歧異見解，於 87 年 7 月份第 2 次庭長評事聯席會議決議始統一見解支持稽徵機關的作法¹⁰²。其次，關於營業人怠於

¹⁰² 決議意旨係謂「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，仍應依營業稅法第十九條第一項第一款規定，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。又我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」此決議之後半段業經司法院釋字 685 號解釋予以支持，並闡明「非銷售相關貨物或勞務之營業人，依法本無就該相關銷售額開立統一發票或報繳營業稅額之義務，故其是否按已開立統一發票之金額報繳營業稅額，僅發生是否得依法請求返還之問題，既無從視同法定納稅義務人已履行其租稅義務，亦不發生法定納稅義務人之租稅義務因而免除或消滅之效果，自不影響法定納稅義務人依法補繳營業稅之義務，法定納稅義務人如未依法繳納營業稅者，自應

辦理稅籍登記致逃漏營業稅，或短報、漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，於計算漏稅額時是否准其扣抵銷項稅額的問題，財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋認為稽徵機關不宜准其扣抵銷項稅額，行政法院對此問題之見解原有歧異，惟司法院釋字第 660、700 號解釋已肯認該函釋之適法合憲性，主要理由亦係營業人未履行定期申報之協力義務¹⁰³。然查獲後始提出之合法進項稅額憑證，雖於計算漏稅額時不准其扣抵銷項稅額，但並非絕對喪失扣抵之權利，依營業稅法施行細則第 29 條規定：「本法第四

依法補繳營業稅」，即實際營業人的納稅義務，不因非實際營業人已就該筆交易開立發票報繳營業稅而解免，然前揭行政法院決議則重在「營業人取得非實際交易對象所開立之進項憑證不得據以申報扣抵銷項稅額」，兩者顯然不同，似難謂該決議的適法合憲性已獲得大法官完全的支持。又釋字第 337 號解釋已明示：「營業稅法第五十一條第五款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。財政部中華民國七十六年五月六日臺財稅字第七六三三七三六號函，對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不在援用。」，另釋字 685 號解釋亦謂「對於應依法補繳營業稅款之納稅義務人，依營業稅法裁處漏稅罰時，除須納稅義務人之違法行為符合該法之處罰構成要件外，仍應符合行政罰法受處罰者須有故意、過失之規定，並按個案之情節，注意有無阻卻責任、阻卻違法以及減輕或免除處罰之事由，慎重審酌，乃屬當然。」故營業人取得非實際交易對象所開立之進項憑證據以申報扣抵銷項稅額者，除應補稅外，並不當然構成虛報進項稅額及漏稅結果而應裁處漏稅罰。

¹⁰³ 解釋理由略謂：營業稅法第 15 條第 1 項規定當期銷項稅額得扣減之進項稅額，以依法登記之營業人取得同法第 33 條所列之合法要式憑證，且於申報期限內檢附向主管稽徵機關申報扣減，而據以計算當期應納或溢付營業稅額為前提要件，如經主管稽徵機關查獲未履行定期申報之義務，於查獲後始提出進項稅額，自與上開規定得扣抵銷項稅額之要件不符。（惟釋字第 700 號解釋有 6 位大法官提出不同意見書，已接近大官人數 15 位的一半）

章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。」意旨，尚非不能於爾後（包括補辦營業登記後）申報營業稅時核實扣抵¹⁰⁴。

4. 推計課稅

納稅義務人違反協力義務必須導致調查困難，稽徵機關始得行推計課稅（以降低證明度的方式減輕稽徵機關的調查證據負擔），否則違反依職權調查事實與證據的責任。且縱使納稅義務人未違反協力義務，但如果課稅基礎事實的本體已經證明存在，僅係因事件本質（例如資產之估價、將來經濟效益的預估¹⁰⁵）或其他障礙（例如帳簿憑證逾保存年限、因不可抗力或事變而滅失），致調查困難或不可能，而無法正確計算其具體數額時，基於公平及比例原則，不能認定全有或全無，亦應准許推計課稅。此徵諸 106 年 12 月 28 日施行之納稅者權利保護法第 14 條第 1 項規定：「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

¹⁰⁴ 財政部 94 年 12 月 15 日台財稅字第 09404585510 號函釋：「按營業稅法第 33 條規定，營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、位址及統一編號之憑證；惟營業人開始營業前，未依同法施行細則第 36 條規定向主管稽徵機關申請統一編號者，其所取具之進項憑證尚無法符合前述營業稅法之規定，基於實質課稅原則，其取得之進項憑證如經查明確係為營業上使用之貨物或勞務，應准予核實申報扣抵銷項稅額。」財政部 80 年 2 月 12 日台財稅字第 790735791 號函釋：「…公司組織之營利事業在未經主管機關核准登記並賦予營利事業統一編號前，購買貨物或勞務，所取得之二聯式統一發票，並已入帳者，可於辦妥營業登記後，檢附公司申請設立登記實收資本額基準日經會計師查核簽證之資產負債表影本，由稽徵機關依營業稅法第卅九條第二項規定查明進項貨物或勞務，確實歸屬公司後，核實退還其進項稅額。」

¹⁰⁵ 攸關商譽價值的綜合效益，即包括將來經濟效益。

計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。」並未將推計課稅限制於納稅義務人未盡協力義務之情形自明¹⁰⁶。又納稅人未盡協力義務，稽徵機關又無法正確調查時，固准依推估方式課稅，減輕稅捐機關證明負擔，但舉證責任仍在稅捐機關，並非直接轉換舉證責任給納稅義務人。且推計課稅為事實認定的方法，本無待法律規定，而法律明文加以規定者，主要係所得稅法第 79 條第 1 項：「納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起十五日內補辦結算申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額……」及同法第 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。…（第 3 項）納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、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…」。依此授權，每年度由財政部所屬各地區國稅局訂定營利事業各業所得

¹⁰⁶ 德國租稅通則第 162 條規定：「(1)稽徵機關無法調查或計算課稅基礎時，應估計之。估計課稅基礎時，應參酌一切對估計具有重要性之情形。(2)租稅義務人對申報之事項，不能充分說明，或拒絕為進一步之陳述，或拒絕為代替宣誓之保證，或違反其第 90 條第 2 項規定之協力義務者，尤其應為課稅基礎之估計。租稅義務人依稅法規定應製作帳冊或會計紀錄，而未能提出，或未依第 158 條規定，以該帳冊或會計紀錄為租稅課徵之依據，或對應課徵租稅之收入或營業財產之增加，有為不正確或不完備說明之事實根據，而租稅義務人不為第 93 條第 7 項第 1 句第 5 款之同意者，亦同。……。」亦未將推計課稅限制於納稅義務人未盡協力義務之情形。陳敏譯著，德國租稅通則，司法院，103 年 8 月，第 292-294 頁。

額暨同業利潤標準¹⁰⁷，報請財政部備查（所得稅法施行細則第 73 條參照）。其次，財政部於每年度所得稅開徵前均會分別訂定該年度執行業務者收入標準及執行業務者費用標準，作為執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據時，稽徵機關核算其收入額及必要費用的準據（所得稅法施行細則第 13 條參照）；並訂定該年度「個人出售房屋之財產交易所得計算規定」，作為個人出售房屋，未提供交易時之實際成交金額或原始取得成本者，稽徵機關計算其所得額的標準（所得稅法施行細則第 17 條之 2 參照）。另外尚有(1)依所得稅法第 27 條規定，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；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)依營業稅法第 17 條規定，營業人以較時價顯著偏低之價格銷售貨物或勞務而無正當理由者，主管稽徵機關得依時價認定其銷售額。又同法第 43 條規定：「（第 1 項）營業人有下列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：一、逾規定申報限期

¹⁰⁷ 其中各業所得額標準的訂定，係依據所得稅法第 80 條：「（第 1 項）稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額。（第 2 項）前項調查，稽徵機關得視當地納稅義務人之多寡採分業抽樣調查方法，核定各該業所得額之標準。…」之授權，不是用以推計課稅，而是依同法條第 3 項規定：「納稅義務人申報之所得額如在前項規定標準以上，即以其原申報額為準。但如經稽徵機關發現申報異常或涉有匿報、短報或漏報所得額之情事，或申報之所得額不及前項規定標準者，得再個別調查核定之。」作為決定是否「再個別調查核定」之參考標準。

三十日，尚未申報銷售額。二、未設立帳簿、帳簿逾規定期限未記載且經通知補記載仍未記載、遺失帳簿憑證、拒絕稽徵機關調閱帳簿憑證或於帳簿為虛偽不實之記載。三、未辦妥稅籍登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額。……六、經核定應使用統一發票而不使用。（第 2 項）營業人申報之銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關，得參照同業情形與有關資料，核定其銷售額或應納稅額並補徵之。」(3)依關稅法第 29 條規定，從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格首應以該進口貨物之交易價格，即進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格作為計算根據；海關對納稅義務人提出之交易或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，即視為無法按本條規定核估其完稅價格，並應依序按照關稅法第 31 條、第 32 條、第 33 條、第 34 條（或第 34 條、第 33 條）、第 35 條規定之標準予以核定。

至於推計之對象是否限於課稅基礎事實數量的計算，而不及於課稅基礎事實的本體（課稅原因事實），上開法律並未明文規定，惟從稽徵機關本應依職權調查證據，就課稅要件事實負有最終的證明責任，納稅義務人的協力義務僅具輔助功能，以及納稅者權利保護的觀點，得減輕證明責任（降低證明度）者，應限於課稅原因事實被證明之前提下，如何計算數額部分，例如所得額與所得額的組成部分（包括收入額與成本費用額）、營業額與營業額有關的銷項與進項銷售額部分，課稅原因事實仍必須達到確實證明的程度，不能加以推計¹⁰⁸。稽諸前

¹⁰⁸ 相同見解參見柯格鐘，推計課稅與推計裁罰？—納保法第 14 條規定適用分析，

揭財政部訂定或准予備查之各種標準，均係在課稅原因事實（銷售貨物或勞務、執行業務或財產交易），甚至其收入已被證明之前提下，僅就其利潤（成本、費用）或所得額（收入額、必要費用）為推計而已。

5. 推計課稅的界限

依司法院釋字第 218 號解釋，國家依法課徵所得稅時，納稅義務人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固不牴觸，惟依此項推計核定方法估計所得額時，仍應本於經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。因此宣告：「個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者。財政部於 67 年 4 月 7 日所發（67）臺財稅字第 32252 號及於 69 年 5 月 2 日所發（69）臺財稅字第 33523 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』，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，應自本解釋公佈之日起六個月內停止適用。」從此，財政部乃每年、分地區、以是否提供或查得交易時實際成交價格、依成交金額以及是否高級住宅（限臺北市）訂定發布其個人出售房屋之財產交易所得計算標準。即將於 106 年 12 月 28 日施行之納稅者權利保護法第 14 條第 2 項、

收錄於「2017 年公法研討會-納稅者權利保護法」手冊，臺中高等行政法院、中興大學法律學系暨公法研究中心聯合舉辦，2017 年 11 月 17 日，第 2 場論文第 7-11 頁。

第 3 項已明文規定：「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。」可見推計課稅雖係容許降低證明程度，但其標準仍應客觀、合理，而符合經驗法則與社會常情，故其證明程度至少應達優勢蓋然性，並接受行政法院實質審查。

又查核準則第 6 條第 1 項於 93 年 1 月 2 日修正前原規定：「帳簿文據，其關係所得額之一部而未能提示者，依所得稅法施行細則第 81 條之規定辦理。但其核定所得額，以不超過當年度全部營業收入淨額依同業利潤標準核定之所得額為限。」而所得稅法施行細則第 81 條係規定：「（第 1 項）本法第 83 條所稱之帳簿文據，其關係所得額之一部或關係課稅年度中某一期間之所得額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得資料或同業利潤標準核定其所得額。（第 2 項）本法第 83 條所稱之帳簿文據，其關係未分配盈餘之一部，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得資料核定其未分配盈餘。」故營利事業之帳簿文據，其關係所得額之一部，而納稅義務人未能提示者，無論稽徵機關得就該部分依查得資料或同業利潤標準核定其所得額，均以不超過當年度全部營業收入淨額依同業利潤標準核定之所得額為限。上開規定符合所得稅法第 83 條規定意旨。蓋關係所得額全部之成本費用，縱使其帳簿文據未提示或提示不完全者，除稽徵機關能另外查得資料證明其確實的成本費用，而核實認列外，最多僅能就其營業收入淨額依同業利潤標準核定所得額，則舉重以明輕，僅關係所得額一部之成本費用，其帳簿文據未提示或提示不完全者，亦應以不超過當年度全部營業收入淨額依同業利

潤標準核定之所得額為限。且由於同業利潤標準係每年度由各地區國稅局根據各該行業正常營運資料訂定，並報經財政部核備之所得額核定標準，包括淨利率標準與毛利率標準兩層涵義，前者於營利事業對證明營業成本及營業費用之帳簿、文據均未提示或提示不完全時適用；後者則於營利事業對證明營業成本之帳簿、文據未提示或提示不完全時適用，並不包括營業外損益。堪認同業利潤標準是主管機關依據「類型化觀察法」，本於一般同業之「社會經驗法則」所規定之課稅事實認定基準，應可普遍的適用於所有通案情形。因此，在符合推計課稅要件下，除非有明確證據資料，足以認定具體個別案件之成本或費用支出低於同業一般標準（利潤高於同業一般標準），否則，應可本於經驗法則，「蓋然性推定」納稅義務人之成本與費用支出，亦符合同業利潤標準。故納稅義務人如果主張其課稅案件也應一體適用一般同業利潤標準，其主張事實符合經驗法則，應毋庸另行舉證證明¹⁰⁹。然而查核準則第6條第1項於93年1月2日卻修正為：「營利事業之帳簿文據，其關係所得額之一部未能提示，經稽徵機關依所得稅法施行細則第81條之規定，就該部分按同業利潤標準核定其所得額者，其核定之所得額，以不超過當年度全部營業收入淨額依同業利潤標準核定之所得額為限。但營利事業有漏報營業收入情事，經稽徵機關就該漏報部分按同業利潤標準核定其所得額者，不在此限。」從文義上，排除稽徵機關就所得額之一部依查得資料核定其所得額者，適用「以不超過當年度全部營業收入淨額依同業利潤標準核定之所得額為限」之規定，以致稽徵

¹⁰⁹ 陳清秀，稅法總論，101年10月7版，第532頁。

實務上，因關係所得額一部之帳簿文據「提示不完全或有疑義」，而直接剔除該部分之成本費用後所核定所得額，雖超過同業利潤標準，卻未受限制¹¹⁰，反而關係所得額一部之帳簿文據「未提示」者，實務上係按同業利潤標準核定其所得額，且其核定之所得額，以不超過當年度全部營業收入淨額依同業利潤標準核定之所得額為限，顯屬輕重倒置，有失公平。何況，因關係所得額一部之帳簿文據提示不完全或有疑義，而直接剔除該部分之成本費用，可能牴觸所得稅法第 27 條第 1 項：「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。」之規定。

6. 減輕或降低稽徵機關就待證事實應負擔之舉證責任或證明程度（或減輕法院依職權調查證據的密度）

納稅義務人協力義務，不是主觀舉證責任，亦非客觀舉證責任分配的依據，其僅係稽徵機關或法院依職權調查課稅相關事實，所憑藉的各種證據方法之一，同時也引導稽徵程序的發動、調查方向、範圍與密度。稽徵機關與法院就課稅事實的闡明，雖然採取職權調查原則，但仍受限於納稅義務人的事實主張與證據聲明，協力義務之違反，除於稽徵程序可能導致推計課稅外，如果納稅義務人於訴訟程序仍怠於協力，法院只得綜合卷內已確定的事證，並考量協力義務違反的因素，評價課稅

¹¹⁰ 由於帳簿文據未提示或提示不全，究應依查得資料或同業利潤標準核定其所得額，稽徵機關本得裁量選擇。又所謂依查得資料核定，係逕將某項成本費用剔除或另以其他數據取代，亦有斟酌空間。以致實務上發現，稽徵機關基於便利及績效，對關係所得額一部之帳簿文據提示不完全或有疑義者，多樂於直接剔除該部分之成本費用而核定增加其所得額。

事實的存在與否；且由於「納稅義務人不肯提出其保留之帳證」之客觀事實所導致之不信任感，相對增強了稽徵機關所提供證據的證明力，縱使未再增加積極證據，也能達到「高度蓋然性」或「幾近於真實之蓋然性」的確信。從另一角度觀察，即是減輕或降低稽徵機關就待證事實應負擔的舉證責任或證明程度（或減輕法院依職權調查證據的密度）¹¹¹。

7. 在爭點主義下喪失程序權利（納稅者權利保護法施行前）

納稅者權利保護法施行前，行政訴訟實務見解認為營利事業所得稅之行政救濟案件，必須曾經於復查程序主張之成本费用項目，始得於後續訴願及訴訟程序主張，故於行政訴訟主張的爭點必須曾踐行復查及訴願程序，即採所謂爭點主義¹¹²。惟此應限於納稅義務人就該主張之爭點事項具有提供事實及證據之協力義務者，始有適用之餘地，如果基於稅法規定，符合特定構成要件，即當然發生減免稅捐之法律效果者，本無待當事人之申請或主張（無協力義務，但仍負客觀舉證責任），其於申報或復查程序主張該減免權利，僅在促使稽徵機關注意，縱使繼承人漏未主張，稽徵機關仍應依職權加以調查核定，如稽徵機關未注意行使其職權，繼承人自得於行政救濟程序（訴願

¹¹¹ 最高行政法院 101 年度判字第 155 號判決意旨略謂：納稅義務人違反協力義務者，其法律效果乃是在「舉證責任客觀配置不改變」之情況下，降低（負舉證責任）稅捐機關對待證事實之證明高度，而「降低證明高度」之真正意涵，也不是待證事實之法定絕對證明高度真正被降低，而是經由「納稅義務人不肯提出應由其保留之事證」之客觀事實，依經驗法則推斷，待證事實為真正之蓋然性升高，此項蓋然性升高之結果，使其與法定絕對證明高度標準之距離縮小，因此使個案中所需後續努力之相對證明高度降低，稅捐機關只要較少之證據資料即可使法院對待證事實之真實性形成確信。

¹¹² 改制前行政法院 62 年判字第 96 號判例參照。

及行政訴訟)加以爭執,不生其爭點未經復查程序之問題¹¹³。然而,106年12月28日施行之納稅者權利保護法第21條第1項已明定:「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。」不再採「爭點主義」¹¹⁴,爾後納稅義務人自不會因為未於復查或訴願程序主張某項爭點,而喪失其在行政救濟程序上可以對之爭執的權利。

六、違反訴訟法及行政程序法上規定協力義務之效果

依行政訴訟法第165條規定,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。又依行政訴訟法第135條、行政訴訟法第176條準用民事訴訟法第282條之1規定內容(兩者重複),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

¹¹³ 最高行政法院100年度判字第1163號判決參照(遺產稅農業用地扣除額事件,詳見本文:柒、案例分析、戊之二)。

¹¹⁴ 納稅者權利保護法第21條之立法理由雖載明:「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。」但法院判決受原告起訴聲明範圍的限制,依據職權主動發現課稅處分有其他違法事由者,仍應曉諭原告追加或變更主張該課稅處分違法事由,始能加以判決。此對照同條第3項前段規定:「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。」自明。

證之事實為真實。亦即本應由他造負舉證責任的事項，因持有文書或其他證據之當事人違反協力義務（無正當理由不從提出文書之命或故意將證據滅失、隱匿或致礙難使用者），導致比舉證責任轉換更不利的效果（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）。至於違反行政程序法上之協力義務，則無處罰或其他法律效果之規定。

七、協力義務與職權調查、舉證責任之關係

課稅事實的調查，雖有賴納稅義務人協力提供相關資料，但納稅義務人的協力並不取代稽徵機關或法院依職權調查的權責，申言之，納稅義務人無論是否履行申報、備詢、提示帳證資料等協力義務，並不會免去稽徵機關或法院職權調查的責任，抑或限縮其事證調查的範圍。是故，納稅義務人履行協力的性質，不過是為稽徵機關或法院依職權調查的「證據方法」之一，其違反協力義務，於行政訴訟程序除減輕稽徵機關就待證事實應負擔之證明程度外，不會導致客觀舉證責任的轉換，稽徵機關就課徵租稅構成要件事實本負有客觀舉證責任，也不影響（免除）納稅義務人的協力義務（稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項、第 5 項參照）。又稅務訴訟因皆攸關公益，且大多為撤銷訴訟，而採職權探知主義，協力義務不會構成納稅義務人的證據提出責任（主觀舉證責任），通常只會與提出反證的必要性相結合，但由於税法所賦予租稅減少或免除等優惠之權利，具有規範要件的特性，無論各別税法有無特別規定申報或申請義務，於稽徵程序均需要納稅義務人協力始能實現，於訴訟程序並應由其負擔客觀舉證責任

¹¹⁵；其次，有關稅基固有之減項事實，例如營利事業所得稅之成本、費用及損失、營業稅之進項稅額，於稽徵程序原需要納稅義務人協力申報及提出文據，迨進入訴訟程序，基於規範有利原則，亦應由納稅義務人負擔客觀舉證責任，不待稅法重複規定與規範有利原則相同之舉證責任分配¹¹⁶；另外，基於稅法特別規定，推定租稅客體（課徵租稅構成要件事實）的存在，而轉換由納稅義務人負擔要件事實不存在的客觀舉證責任者，例如依前揭遺產及贈與稅法第5條第5款、第6款所為贈與事實之推定，即須由納稅義務人就但書規定的相反事實負擔客觀舉證責任，亦係同時課予協力義務與客觀舉證責任，就會發生協力義務與客觀舉證責任的競合。惟基本上，舉證責任僅係一種證明風險負擔，並非義務，而協力義務則除與租稅債務或優惠權利發生事實密切關連證據資料之提出外，均須由法律明文規定，並伴隨漏稅罰、行為罰或怠報金（或滯報金），非僅證據法上的負擔，且具有一定的強制性。

¹¹⁵ 例如土地稅法第39條之2第1項及第39條之3第1項明定「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時」不課徵土地增值稅的權利及逾期不申請失權的效果，亦即遵期申請乃實現此免稅權利的前提要件，如果已遵期申請，仍須履行說明及提出相關證明文據的協力義務，並就其免稅要件事實的存在負擔客觀舉證責任。又遺產及贈與稅法第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；只要符合上開扣除要件，即當然發生免稅效果，並不以納稅義務人申報扣除為前提要件，稽徵機關應依職權主動調查，但納稅義務人仍有協力義務，並就該扣除要件事實的存在負擔客觀舉證責任。

¹¹⁶ 例如所得稅法第57條第2項前段規定：「固定資產因特定事故未達規定耐用年數而毀滅或廢棄者，得提出確實證明文據，以其未折減餘額列為該年度之損失。」

伍、補稅與漏稅罰

一、分際

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¹¹⁷。例如，稅捐規避

¹¹⁷ 參照司法院釋字第 337 號解釋：「違反稅法之處罰，有因逃漏稅捐而予處罰者，亦有因違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，營業稅法第五十一條第一項本文規定：『納稅義務人有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。』依其意旨，乃係就漏稅行為為所為之處罰規定，因之，對同條項第五款之『虛報進項稅額者』加以處罰，自應以有此行為，並因而發生漏稅之事實為處罰要件，此與稅捐稽徵法第四十四條僅以未給付或未取得憑證為處罰要件，不論其有無虛報進項稅額並漏稅之事實者，尚有不同。財政部 76 年 5 月 6 日臺財稅字第 7637376 號函未明示上述意旨，對於有進貨事實之營業人，不論是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分有違憲法保障人民權利之意旨，應不再援用。…」及財政部 83 年 7 月 9 日台財稅第 831601371 號函釋：「主旨：核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。說明：二、為符合司法院大法官會議釋字第 337 解釋意旨，對於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之案件，應視情節，分別依左列原則處理：（一）取得虛設行號發票申報扣抵之案件：… 2.有進貨事實者：…（2）因虛設行號係專以出售統一發票牟取不法利益為業，並無銷貨事實，故取得虛設行號發票之營業人，自亦無向該虛設行號進貨並支付進項稅額之事實，除該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明該稅額已依法報繳者，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，追補稅款，不再處漏稅罰外，其虛報進項稅額，已構成逃漏稅，應依營業稅法第 51 條第 5 款規定補稅並處罰。（二）取得虛設行號以外其他非實際交易對象開立之憑證申報扣抵案件：…2.有進貨事實者：…（2）至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，除依前項規定處以行為罰外，依營業稅法第

性質上屬於鑽法律漏洞的脫法行為，並非違背稅法規定之行為，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（客觀上無違法逃漏稅之結果），但於法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，以獲取實質經濟利益之可能，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法定課稅要件之濫用私法上法律形式之行為，在稅法上加以否認，從而其濫用法律形式之行為並不發生稅法上效果，取而代之的，透過事實關係之擬制方式（課稅要件所規定之相當的法律形式），對於稅捐規避行為仍應按照「相當的法律形式」所發生之稅捐債務，成立納稅義務，故應「調整補稅」，補徵其所規避減少之稅捐¹¹⁸，乃有應補稅額，客觀上卻沒有漏稅結果的適例，故

19 條第 1 項第 1 款規定，應就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款。如查明開立發票之營業人並未依法申報繳納該應納之營業稅額者，即有逃漏，除依前項規定處以行為罰外，並應依營業稅法第 51 條第 5 款規定補稅並處罰。三、稽徵機關依前項原則按營業稅法第 51 條第 5 款規定補稅處罰時，應就涉案營業人有關虛報進項稅額，並因而逃漏稅款之事實，詳予調查並具體敘明，以資明確。四、本函發文日尚未確定之案件，應依本函規定辦理。」此函釋大致符合司法院釋字第 337 解釋意旨，並可作為納稅義務人縱有應補稅額，客觀上未必有漏稅結果的適例。可惜此函釋已經財政部以 98 年 12 月 7 日台財稅字第 09804577370 號函令廢止，並改示：「營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，如有進貨事實者，應補稅及擇一從重處罰；如無進貨事實者，除補稅處罰外，並追究詐術或其他不正當方法逃漏稅捐等情事。」其對於有進貨事實而取得非實際交易對象開立之憑證申報扣抵案件，一律採補稅並處以漏稅罰的作法，又回到財政部 76 年 5 月 6 日臺財稅字第 7637376 號函釋（略以「討論及決議事項：…2.關於營業人取得虛設行號開立之統一發票或偽造、變造之統一發票作為進項憑證申報扣抵或冒退稅款部分：(1)有進貨事實者：應視其情節，依刑法行使偽造文書罪、營業稅法第五十一條第五款、稅捐稽徵法第四十一條或第四十三條及第四十四條之規定辦理。至銷貨之營業人，應依營業稅法第四十五條、第五十一條第一款、第五十二條及稅捐稽徵法第四十一條及第四十四條之規定辦理。」）的老路，顯與司法院釋字第 337 解釋意旨有違。

¹¹⁸ 陳清秀，納稅者權利保護法對稅務訴訟審理之影響，106 年 10 月 18 日發表於

原則上不處以漏稅罰，僅於納稅義務人為隱匿稅捐規避之存在，而基於故意或重大過失，違反義務為不完整的或不正確的陳述的情形，始構成逃漏稅捐，而具有可罰性¹¹⁹（稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項、第 6 項；納稅者權利保護法第 7 條第 3 項、第 8 項參照）。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，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，且如前所述，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，得降低其證明程度。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¹²⁰，無任何客觀舉證責任。雖然有些

法官學院，第 19 頁。

¹¹⁹ 此為德國通說，參見 BGHSt（德國聯邦最高法院刑事案件）32,32,60,64; BGH wistra 1990,307f. Klein//Ratschow, AO, 11.Aufl., 2012, § 42 Rz. 15; Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 1980, §42 Rn. 52。轉引自陳清秀，前一個註所示論文，第 21 頁。

¹²⁰ 最高行政法院 100 年度 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議旨謂：「…法人等組織就其內部實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，係負推定故意、過失責任。此等組織實際行為之職員、受僱人或從業人員，為法人等組織參與行政程序，係以法人等組織之使用人或代理人之地位為之。此際，法人等組織就彼等之故意、過失，係負推定故意、過失責任，則除行政罰法第 7 條第 2 項情形外，人民以第三人為使用人或委任其為代理人參與行政程序，具有

課稅原因事實由法律明文推定或擬制，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，亦未必足以認定有逃漏稅之事實。

二、補稅處分對於漏稅罰撤銷訴訟之審理是否有拘束效力

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制內容之基礎的「事實與法律認定」（堪稱為行政處分的理由部分）對其他國家機關的拘束¹²¹。如果補稅與漏稅

類似性，應類推適用行政罰法第 7 條第 2 項規定，即人民就該使用人或代理人之故意、過失負推定故意、過失責任。」將行政機關對於處罰的主觀要件事實（故意或過失）應負擔的客觀舉證責任，以類推適用行政罰法第 7 條第 2 項規定的方式，轉換由人民就其選任及監督使用人或代理人參與行政程序均無過失，負擔舉證責任，有違反處罰法定（行政罰法第 4 條）、法律保留及無責推定原則之虞。其實使用人或代理人執行職務之故意或過失，依經驗法則及論理法則，非不可從事實上推定為本人選任及監督的過失，不應類推適用行政罰法第 7 條第 2 項規定，拉高至「法律推定」的層次。

¹²¹ 翁岳生編／許宗力，行政法（上），第 11 章行政處分，2006 年 10 月 3 版，第 521、522 頁。

處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處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處罰的爭訟，補稅處分並非法院審理對象，則補稅處分主文對於漏稅處罰爭訟事件之審理，是否有構成要件效力？本文認為，補稅與漏稅處罰的要件有別，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的構成要件，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是否有既判力（精準說法為爭點效），都已有爭議（詳後述），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者，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¹²²。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稍有差別，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。因此，本文認為，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法院應依職權全面審查該

¹²² 翁岳生編／許宗力前揭書，第522頁。

漏稅處罰之作成，其認事用法有無違誤。

三、補稅撤銷訴訟確定判決理由就原因事實所為之論斷是否有既判力？嗣後於同一基礎事實所涉及漏稅罰之撤銷訴訟，行政法院就同一爭點，是否可以為相反之判斷？

撤銷訴訟之訴訟標的為何，學說上固有行政處分說、實體法說、訴訟法說及相對之訴訟標的說，實體法說又分為行政處分撤銷請求權或撤銷權說、行政處分之違反性說、行政處分違法並損害原告權利之權利主張說；訴訟法說又分為一分肢說（以原告之訴之聲明特定訴訟標的）、二分肢說（以原告之訴之聲明及原因事實特定訴訟標的）、三分肢說【於訴訟上之權利保護請求（訴之聲明）及生活事實（原因事實）外，加入所謂實體法之權利保護請求（個案中應適用實體法規），經由此項實體法規而確定、限制所謂之生活事實之範圍】及訴訟上之行政處分撤銷請求權¹²³。但實務上，依行政訴訟法第 213 條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」參照改制前行政法院 72 年判字第 336 號判例意旨，係解為為訴訟標的之法律關係，於確定之終局判決中已經裁判者，僅就該法律關係有既判力，進而當事人不得以該確定判決事件終結前所提出或得提出而未提出訴之其他攻擊防禦方法，於新訴訟為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨之裁判（遮斷效力）。且參考

¹²³ 陳計男，行政訴訟法釋論，民國 89 年 1 月初版，第 211-213 頁；張文郁，論撤銷課稅處分訴訟之訴訟標的，政大法學評論第 126 期，2012 年 4 月，第 239-290 頁。

民事訴訟通說之見解¹²⁴，確定判決之既判力，惟於判決主文所判斷之訴訟標的，始可發生；若訴訟標的以外之事項，縱令與為訴訟標的之法律關係有影響，因而於判決理由中對之有所判斷，除主張抵銷之對待請求，其成立與否經裁判者外，尚不能因該判決已經確定而認此項判斷有既判力（最高法院 73 年臺上字第 3292 號、23 年上字第 2940 號判例參照），同理，行政訴訟亦應相同的解釋，即判決理由之論斷，原則上無既判力¹²⁵。又行政訴訟法第 105 條第 1 項第 3 款既規定起訴應以訴狀表明「訴訟標的及其原因事實」，可知原因事實並非訴訟標的本身，其作用係在界定訴訟羈束暨判決確定之效力範圍¹²⁶，亦即原因事實本身不是訴訟標的，僅是界定訴訟標的之範圍，益見確定判決理由中對於原因事實之論斷，並無既判力，亦即判決確定之效力不及於原因事實本身。而撤銷訴訟的訴訟標的，依行政訴訟法第 4 條規定，應係「原告因行政機關之行政處分違法，並損害其權利或法律上之利益，而請求行政法院撤銷該行政處分之主張」，如果原告獲得確定勝訴判決，其既判力及於確認「原告對於訟爭行政處分有撤銷請求權」、「訟爭行政處分違法，並損害原告權利或法律上之利益」，且產生撤銷之形成力；如果行政法院判決駁回原告之訴確定，其既判力則僅及於確認「原告對於訟爭行政處分無撤銷請求權」、「訟爭行政處分並未違法，或損害原告權利或法律上之利益」，並未及於判決理由就原因事實之論斷¹²⁷。因此，當事人於

¹²⁴ 王甲乙，民事暨行政訴訟研究，85 年 12 月初版，第 323-326 頁。

¹²⁵ 陳計男前揭書第 551 頁及吳庚，行政爭訟法論，98 年 2 月 4 版，第 273、274 頁。

¹²⁶ 陳計男前揭書第 213 頁及行政訴訟法第 105 條修正說明二：「起訴，應表明訴之要素及其有關之原因事實，藉以確定訴訟羈束暨判決確定之效力範圍。…」

¹²⁷ 參考最高行政法院 97 年 12 月份第 3 次庭長法官聯席會議（二），就「課予義

補稅撤銷訴訟即使受敗訴判決確定，就該訴訟標的相關的原因事實，仍得於其他訴訟，包括嗣後於同一基礎事實所涉及漏稅罰之撤銷訴訟，為相反之主張，法院亦不妨就同一原因事實之存否為反於該確定判決意旨之論斷¹²⁸。換言之，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¹²⁹。在處罰程序上應適用「有疑，則為有利被告之認定」（in dubio pro reo）之原則，故審理逃漏稅違章罰鍰案件之行政法院，應不受行政法院關於本稅之確定判決的既判力之拘束，而得獨立審查認定納稅義務人有無違章漏稅行為，或其逃漏稅金額之大小¹³⁰，以及有無故意過失，再據以進行是否處罰或認定原裁罰處分是否違誤之裁判。亦即應由法院查明所漏稅額之原因及金額，對於課稅基礎以及所漏稅額，必須由法官獲得完全的確信加以確認¹³¹。

務訴訟之訴訟標的與確定力（既判力）之範圍」之決議意旨。

¹²⁸ 最高行政法院 102 年度判字第 816 號判決（營利事業所得稅事件，詳見本文：柒案例分析、乙之四）。

¹²⁹ 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，第 31 頁以下。

¹³⁰ Kolmann, Steuerstrafrecht（租稅刑法），4.Aufl., 1984, AO, 1977, §370 Rn. 153 f., §409, 410 Rn. 43b, 44; Klein/Orlopp, AO, 1986, §396 Rn. 1；翁岳生，現行稅捐救濟程序之研究，行政院研考會編印，1977，第 5 頁。轉引自陳清秀，稅法總論，101 年 10 月 7 版，第 654 頁。

¹³¹ Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO 1977, 2005, Rn. 473. 轉引自陳清秀，稅法總論，101 年 10 月 7 版，第 654 頁。按在德國租稅違反秩序行為之處罰，除由稽徵機關為管轄外，檢察機關追訴犯罪行為時，對與該犯罪行為相牽連之違反秩序行為，亦有管轄權；稽徵機關追訴之租稅犯罪行為，與租稅違反秩序行為相牽連者，得聲請將刑罰命令（一種簡易的刑罰程序，不經聽審，逕以書面審理裁罰）擴及租稅違反秩序行為。易言之，違反租稅秩序行為之處罰，除依違反秩序法第 45 條規定，由檢察機關追訴與犯罪行為相牽連之違反秩序行為，或依租稅通則第 410 條第 2 項規定，由稽徵機關聲請將刑罰命令擴及租稅違反秩

其次，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，係指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。而行政訴訟與民事訴訟本質不同，前者對於撤銷訴訟與涉及公益之事項係採職權探知主義，尤其稅務訴訟中補稅與罰鍰事件適用的舉證責任不盡相同，對於待證事實要求的證明度亦有別。納稅義務人於漏稅處罰程序無協力義務（不自證己罪），並有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，稽徵機關則對於漏稅行為事實負擔確實證明其存在的客觀舉證責任。如果將行政法院於補稅撤銷訴訟，因為納稅義務人違反協力義務，而減輕稽徵機關舉證責任（降低證明度），判決維持原課稅處分所認定的事實，視為具有爭點效力，使納稅義務人就與該爭點有關

序行為之情形，應由法院處罰外，租稅違反秩序行為應由稽徵機關處罰之（違反秩序法第 35 條第 2 項參照）。此外，當事人對稽徵機關之罰鍰裁決提起異議時，依違反秩序法第 69 條規定，稽徵機關應將卷宗移送檢察機關，由其接替追訴機關之任務。故在德國，刑事法院對租稅違反秩序行為，可能進行是否處罰或認定原裁罰處分是否違誤之審判。（陳敏譯著，德國租稅通則，司法院，103 年 8 月，第 663、674 頁）而我國稅捐稽徵法於 81 年 11 月 23 日修正增訂第 50 條之 2、第 50 條之 4 施行以前，租稅罰鍰案件係由稽徵機關移送普通法院裁罰。81 年 11 月 25 日以後才由主管稽徵機關處分之，受處分人如有不服，依行政救濟程序辦理。故我國法院對於租稅違章行為，係先後面對是否處罰或原裁罰處分是否違誤之問題。

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，自難將民事訴訟上所謂「爭點效」理論移植適用於稅務訴訟之罰鍰事件。

四、漏稅罰之所漏稅額可否推估

我國稅捐行政罰大致可區分為行為罰與漏稅罰，前者係違反稅法上協力義務，後者則為違反公法上金錢給付義務。而盱衡各別稅法之漏稅罰立法模式，又採行現代法治國家罕見之按所漏稅額倍數處罰，且無上限規定（行為罰大多不按稅額倍數處罰，並均有上限¹³²）。問題是如果納稅義務人有所得，而所得額不明

¹³² 稅捐稽徵法第 44 條原規定「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」，一律「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，處百分之五罰鍰」，並無上限，惟於 100 年 3 月 4 日司法院釋字第 685 號解釋宣告：「79 年 1 月 24 日修正公佈之稅捐稽徵法第 44 條…其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。」之前，已於 99 年 1 月 6 日修正，增訂第 2 項「前項處罰金額最高不得超過新臺幣一百萬元。」又營業稅法第 52 條前段原規定：「營業人漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額經查獲者，應就短漏開銷售額按規定稅率計算稅額繳納稅款外，處一倍至十倍罰鍰。」並無上限，迨 104 年 12 月 30 日修正為「營業人漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額，於法定申報期限前經查獲者，應就短漏開銷售額按規定稅率計算稅額繳納稅款，並按該稅額處五倍以下罰鍰。但處罰金額不得超過新臺幣一百萬元。」依其立法理由：「一、考量營業人短、漏開統一發票，除逃漏營業稅外，並可能使下一階段營業人漏進漏銷，為杜取巧，爰對營業人於申報前經查獲有短、漏開統一發票者處以罰鍰，為期明確，於第一項增訂『於法定申報期限前』文字，界定處罰規定之適用範圍。二、參照第 51 條規定修正第 1 項裁罰倍數；另基於行為罰體例及考量比例原則，參考稅捐稽徵法第 44 條規定，增訂裁罰金額上限規定，俾責罰相當，並酌作文字修正。」可知營業稅法第 52 條原本就是行為罰規定（因為於法定申報期限後查獲者，已發生漏稅之結果，屬於漏稅罰之範圍），且係迄今僅見行為罰按稅額倍數處罰

時，固得推計其所得額，並據以核定補徵稅額，但是否亦得以該推計之所得額核定漏稅額，而按所漏稅額倍數處罰，亦即依推估結果計算的漏稅額，其真實性有疑義時，究竟應採「疑則不罰」或得以推計方式定其所漏稅額？此為稅務訴訟中補稅與罰鍰事件對於待證事實要求的證明度高低不同所衍生的爭議。

實務上對於「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？」原有歧見，其中甲說認為「推估課稅制度，乃基於租稅公平及租稅稽徵程序之特性，由稽徵機關以推估之事實作為核課租稅之基礎，亦即據此認定之課稅所得額因係依推估方式獲得，故納稅義務人是否確有漏報所得額情事，並無確實證明；是雖因此推估而有應補徵之稅額，亦無從因之而得明確認定納稅義務人有逃漏財產交易所得情事」，丙說亦肯認「行政罰處罰要件事實之證明程度係要求確實的證明，以符禁止國家僅以具有違法可能性即處罰人民之法治國家依法行政原則」，並認為：「稅法上之『推計』，其證明程度要求未達確實的證明，在訴訟上僅是使法院就推計結果事實之存在，獲致蓋然之心證。因此，如無其他事證存在，僅根據財政部頒定之財產交易所得標準『推計』核定之財產交易所得額，該財產交易所得額事實之存在，尚未達到確實之證明，以此為基礎核定所得額，減除暫繳稅額、未抵繳之扣繳

者，所幸已有上限。

稅額、可扣抵稅額及申報自行繳納稅額後，尚有餘額而獲得之漏稅結果，此項事實之存在自亦未達確實的證明程度，即不能認依所得稅法第 110 條第 1 項處罰所必要之漏稅結果之要件事實，已獲得確實之證明」，惟最後認為「倘依所得稅法第 110 條第 1 項處罰所必要之漏稅結果之要件事實，已經確實之證明，而得加以處罰時，因其法律效果為處以所漏稅額兩倍以下之罰鍰，係以漏稅額作為裁量決定處罰額度之基礎事實，此項如同刑罰之量刑基礎事實之存在，訴訟上使法院得到蓋然心證即已足，而不以經確實證明為必要。因此，納稅義務人漏報財產交易所得，稽徵機關已確實證明漏稅結果事實存在，而得依所得稅法第 110 條第 1 項加以處罰時，得依財政部頒定財產交易所得標準推計核定財產交易所得，而計算出之漏稅額作為裁罰基礎」，兩者差別僅在漏稅額是否作為裁量決定處罰額度之基礎事實，訴訟上使法院得到蓋然心證即已足？基本上均主張行政法院對於稽徵機關就漏稅罰要件事實之調查與認定是否符合證據法則，應加以審查，只是對於漏稅額在漏稅罰構成要件與法律效果中的地位與重要性有不同的理解而已。然乙說卻主張「稽徵機關如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，該核定所得額之行政處分未經依法撤銷或變更，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」，似認為稽徵機關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者，對於行政法院有拘束效力，無論漏稅處罰與補稅處分之爭訟事件是否同案繫屬，行

政法院均不得加以審查，與甲、丙說大異其趣，亦與設立行政訴訟以「保障人民權益，確保國家行政權之合法行使，增進司法功能」之宗旨，背道而馳。

經最高行政法院 98 年度 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議作成決議採乙說，決議文主旨：「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第 110 條第 1 項規定對之處以罰鍰。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得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。」其理由提到：「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」、「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明，自得依所得稅法第 110 條第 1 項規定對之處以罰鍰」、「納稅義務人縱有應補徵稅額，但除稽徵機關舉證證明納稅義務人有故意或過失

漏報或短報所得額之情形外，並不當然發生漏稅情事，即無漏稅額可言」，誠屬的論。然其理由五謂：「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」，理由六謂：「行政法院除依法全部或一部撤銷或變更相關之核定處分外，不得於維持合法行政處分之同時，排除該行政處分全部或一部之法律效果，換言之，原核定之個案財產交易所得合法而應予維持者，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，否則除動搖合法行政處分之效力外，亦將使同一個人、同一財產交易是否有所得，以及所得金額多寡之認定歧異，以致國家與人民之租稅法律關係無從確定」，似承認補稅處分的確認效力，在法律無明文規定下，貿然承認行政處分的理由對於行政法院有拘束效力，已有不妥，又將行政法院對於罰鍰處分所核定漏稅額之審查密度，侷限於稽徵機關是否依法定方式核定個人財產交易所得，對於推計核定所依據之法令標準是否客觀、合理及符合經驗法則，推計結果是否與納稅義務人之實際所得相當，均不予過問，有違司法院釋字第 218 號解釋意旨。惟理由七又謂：「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」等語，似認行政法院對於推計核定所得額的合法性，得為實質審查，與

先前所謂僅能作形式審查的論述不一，不知以何為準。至於理由七另謂：「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」，乃溢出本件為統一法律見解的提案設題範圍，有「訴外裁判」之嫌，其意旨更與行政訴訟法第 125 條及第 133 條有關行政法院應依職權調查事實及證據，並行使闡明權之規定有違，顯難以遵循。蓋撤銷訴訟係以原處分作成時之事實狀態為裁判基準，而所謂事實狀態，乃專指原處分作成時已經發生的事實；證據則為證明事實之方法，並非事實本身，高等行政法院或地方法院行政訴訟庭作為事實審，為審查漏稅處罰認定之事實有無違誤，自得斟酌一切證據方法，不受原處分或復查決定時所呈現證據之限制，故當事人於事實審言詞辯論終結前得提出一切足以證明原處分作成時事實狀態的證據，供法院審酌，並不限於訴願終結前。且推計所得額乃「事實上之推定」，只是一種認定事實之方法，不待法律之規定，所得稅法第 83 條僅係將其明文化，並無特別賦予「確認效力」之文義，此從該法條第 3 項原有「納稅義務人不得提出異議」之規定，然於 78 年 12 月 30 日修正時已被刪除，其立法理由載明係「為保障納稅義務人權益」，可得證明。尤其，關係所得基礎之減項，行政法院通說既認為應由納稅義務人負客觀舉證責任（最高行政法院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議意旨參照），卻又不准納稅義務人於事實審言詞辯論終結前

提出帳簿、文據，以反證推翻推計之所得額，豈不自相矛盾？何況財政部台財稅第 790367340 號函釋既謂「查現行所得稅法第 83 條第 3 項既已刪除『不得提出異議』之規定，營利事業於行政救濟時，如已提示符合法令意旨規定之帳簿及文據，申請查帳核定者，稽徵機關應予受理，以符修法意旨。」對於該函釋所謂「行政救濟」，自不宜限縮其意涵為「訴願程序終結前」，以免違反設立行政訴訟為「保障人民權益，確保國家行政權之合法行使，增進司法功能」之宗旨。再者，納稅者權利保護法第 21 條第 1 項既規定：「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。」上開限定當事人於訴願終結前提出帳簿、文據前的決議顯然牴觸新法規定意旨，自難再援用。故本文認為納稅義務人於提起行政訴訟時，始提示有關帳簿、文據供核者，行政法院應加以斟酌，除自行調查外，得曉諭稽徵機關攜回帳簿、文據查核後提出答辯，或撤銷原處分，命稽徵機關改以查帳核定所得額（按最高行政法院 107 年 1 月份第 1 次庭長法官聯席會議已經決議將上開 98 年 8 月份第 2 次決議的理由七刪除，其餘部分繼續援用。惟本文認為適用時應避免牴觸納稅者權利保護法第 7 條第 8 項、第 14 條第 4 項之規定）。

復按稅捐核課程序與漏稅處罰程序不同，推估課稅制度，乃基於租稅公平及租稅稽徵程序之特性，於納稅義務人不盡協力義務時，容許稽徵機關降低證明度，以推估之事實作為核課租稅之基礎，並未達確實證明的程度，在訴訟上僅是使法院就推計結果事實之存在，獲致蓋然之心證。故依推估方式計算之課稅所得

額，對於納稅義務人是否確有漏報所得額情事或漏報金額若干，均無法為確實的證明，是雖因此推估而有應補徵之稅額，亦無從明確認定納稅義務人有逃漏所得稅情事。而以所得稅為例，漏稅結果乃所得稅法第 110 條第 1 項規定之處罰要件（司法院釋字第 503 號解釋參照），其事實之存在應達確實證明之程度（改制前行政法院 39 年判字第 2 號判例意旨參照）。尤其，此法條規定之漏稅罰係以所漏稅額倍數裁處之，且未有金額上限，所漏稅額又非如德國僅係作為裁罰之斟酌因素¹³³，於我國乃作為處罰之標準與內容，而與處罰要件不可分，本應符合明確性原則，稽徵機關自不得逕以按照財政部頒定標準推計之財產交易所得額，作為漏報所得額而核定漏稅額，依所得稅法第 110 條第 1 項規定處以罰鍰。至於納稅者未依稅法規定履行申報或其他協力義務，縱有可非難之處，亦僅應考慮立法處以行為罰或加徵滯報金及利息，不應深文周納，強加漏稅罰。前揭決議未採甲說，誠屬遺憾。

所幸，即將於 106 年 12 月 28 日施行之納稅者權利保護法第 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。」雖然適用時，協力義務須要履行到什麼程度，才符合稅法規定，恐滋生爭議，惟立法理由既指出：「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

¹³³ 德國稅捐通則（Abgabenordnung）§378：「當稅捐義務人或受委託處理稅捐事務之人，因輕率過失（Leichtfertigkeit，或譯為重大過失）而實施同法第 370 條第 1 項（逃漏稅捐罪）所規定之 3 款漏稅行為，使稅捐機關無法獲悉或是獲悉不正確稅捐事實，因而短漏稅捐或是獲取不正當之稅捐利益者，處以 5 萬歐元以下之罰鍰。」引自邱晨，德國稅捐處罰，台大授課講義，105 年 12 月，第 6 頁。

之。」¹³⁴對於推計課稅後，是否依推計結果處罰，宜儘量採取有利於納稅義務人之解釋，即從寬認定納稅者已依稅法規定履行協力義務，自可減少爭議。

雖然有學者基於我國推計課稅與裁罰處分的事後救濟程序均由行政法院受理¹³⁵，質疑在同一判決書之理由中如何有辦法描述，一方面法院認為納稅義務人因違反稽徵協力義務，稅捐稽徵機關依據職權調查，僅能查得課稅構成要件之基礎事實，卻無法就課稅基礎事實之數量化進行計算，或者進行精確計算需費甚鉅者，乃以當地當時市場價格或同業利潤標準為計算課稅，命納稅義務人補繳稅捐，卻同時不以該等事實中所認定之補繳稅款為基礎，作為對於納稅義務人裁罰的基準？判決理由難道不會相互矛

¹³⁴ 立法委員王榮璋提案版本之納稅者權利保護法第 14 條第 4 項原本規定：「稅捐稽徵機關不得以推計之結果進行漏稅處罰。」然而二讀時，財政部提出不同意見，始修正成：「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。」葛克昌，納稅者權利保護法評析，發表於 2017 年 4 月 10 日第 26 屆兩岸稅法研討會－納稅人權利保護新發展/房地產稅制與社會公平論文集，第 63 頁。

¹³⁵ 在德國法制上，有關稅捐裁罰的救濟，連同是否構成刑事犯罪的追訴，均係歸由隸屬普通法院體系之區法院、地方法院，地區高等法院與聯邦普通法院 (Amtsgericht, Landgericht, Oberlandesgericht, Bundesgerichtshof) 管轄，而推計課稅的救濟事件，則由屬於行政法院體系下之地方財稅法院、聯邦財稅法院 (Finanzgericht, Bundesfinanzhof) 受理，因由不同法院進行事實認定與判斷，所以適用不同之證據方法，或對於同一證據方法，以不同證明度認定出不同事實（包括構成要件基礎事實與數量計算結果），雖然邏輯上不太一致，對於非法律人而言似乎不太理解，但在司法實務上並不會構成運作上的困難。猶如在民事法院針對同一不法行為，做出不同判斷結果，民事判決加害人成立侵權行為，應對被害人賠償，但刑事法院卻認為基於無罪推定原則，應為無罪的判決，其情形相仿（柯格鐘，推計課稅與推計裁罰？－納保法第 14 條規定適用分析，收錄於「2017 年公法研討會-納稅者權利保護法」手冊，臺中高等行政法院、中興大學法律學系暨公法研究中心聯合舉辦，2017 年 11 月 17 日，第 2 場論文第 23、24 頁）。

盾？因而建議於納稅義務人就稽徵機關命其補稅及裁罰的行政處分同時提起行政訴訟時，應分兩個案號而由兩個不同的法庭進行審理¹³⁶。但本文認為，由於補稅與處罰的構成要件、舉證責任分配、證明程度寬嚴以及有無協力義務，均有所不同，不論是否繫屬同一法庭，均無妨分別情形為不同結論的判決，尚無需刻意分割由不同法庭審理。

又納稅者權利保護法第7條第3項後段規定，對於租稅規避行為，「稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息」，同條第8項規定：「第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，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者，不在此限。」所謂「於申報時對重要事項隱匿」的涵攝範圍如何，僅係於申報所得稅時消極不申報某筆避稅之所得，是否構成「對重要事項隱匿」，恐有疑義。本文認為，除非稽徵機關在申報表格上，設有教示文字，提醒納稅義務人有那些可能涉及避稅的所得應一併申報，而其勾選無該項避稅所得，否則，單純不申報某筆避稅之所得，不構成「對重要事項隱匿」。如果採此見解，由於本件設題情形，雖涉及租稅規避，但當事人僅係於申報所得稅時消極不申報系爭財產交易所得，依新法規定，僅需加徵滯納金及利息，不得另課予逃漏稅捐之處罰。則本決議引發的爭論，可望因納稅者權利保護法的施行，而稍微平息。

¹³⁶ 前一註所揭示柯格鐘論文，第24頁。

陸、行政法院得否以案件事實未臻明確，撤銷原處分，由被告機關調查事證另為處分

一、稽徵機關與行政法院於訴訟程序之角色

稽徵機關於行政訴訟程序雖由稅捐稽徵的主管機關轉化為被告，但此為訴訟制度設計所必然，並未改變其本為稅捐稽徵主管機關的角色，除基於訴訟當事人地位平等原則，稽徵機關不得再以罰鍰處分權或聲請搜索票實施搜查，強制取得證據資料外，其他主管機關的職權依然存在，包括任意性的證據蒐集，仍宜對於當事人有利及不利之情形，一律注意，以保障人民權益，提高行政效能，增進人民對行政之信賴（行政程序法第1條、第9條參照）。故於訴訟中對於法院調查證據之過程，應積極參與，主動提出答辯、補強證據，協助法院釐清事實；對於調查證據及判決之結果，應以客觀中立之態度加以審視，而非以對立之角度加以質疑或批判。如發現事證有利於原告時，宜接受法院試行和解之探詢，尋求徵納方雙贏之空間¹³⁷。

至於行政法院，在審理稅務訴訟時，原則上固應依職權調查證據（無論納稅義務人或稅捐稽徵機關於訴訟程序均無主觀舉證責任），不能因稅捐稽徵機關怠於提出課稅或逃漏稅事實相關證明文據，即認定法定課稅或處罰要件事實不存在；也不能因納稅義務人怠於就稅捐債權之障礙、消滅、減少或免除之事實提出相

¹³⁷ 現行的行政訴訟法中，只有和解的程序規定（行政訴訟法第219條至第228條），將來似可參照民事訴訟制度，引進行政訴訟調解程序，以協助當事人自主解決紛爭，減少傳統訴訟「全輸全贏」的兩極化結果，並達到紓減訟源目的。

關證明文據，即認定其主張之事項不成立，稅捐稽徵機關認定的課稅要件事實存在。且應盡調查證據及審理之能事（闡明兩造陳述事實、聲明證據或自行調查證據），仍無法對待證事實獲得確信的心證時（事實不明）時，始能為客觀舉證責任之分配（假定該待證事實不存在，而認為其法律效果不存在）。但行政法院畢竟不是稅捐稽徵機關，亦非裁罰機關，僅係基於行政救濟的立場，事後審查被告機關的課稅或裁罰處分是否合法，包括其稽徵及裁罰過程有無遵守行政程序法第 36 條：「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。」之規定，自應超然於徵納雙方，是否應要求法院對於課稅或處罰要件事實之存在，極盡調查證據之能事，是否不能以稽徵機關未遵守行政程序法第 36 條規定，而撤銷原處分（即復查決定），發回重為調查事證及另為處分？不無疑義。

二、舊行政訴訟法時代

行政訴訟二級二審新制於 89 年 7 月 1 日施行前，係由單一行政法院受理全國行政訴訟，一審定讞，除具有法定要件，得提起再審之訴或聲請再審外，對於行政法院之裁判，不得上訴或抗告；訴訟類型只有撤銷訴訟及附帶請求損害賠償。所適用的行政訴訟法只有 34 條（依同法第 34 條，本法未規定者，準用民事訴訟法），其中第 19 條前段明定：「行政訴訟就書狀判決之。」僅於行政法院認為必要或依當事人聲請，得傳喚證人或鑑定人，並得指定期日，傳喚原告、被告及參加人到庭，為言詞辯論；其中第 18 條規定：「被告機關未委任訴訟代理人或未提出答辯書，經行政法院另定期間，以書面催告，而仍延置不理者，行政法院得以職權調查事實，逕為判決。」第 22 條規定：「行政法

院得指定評事或囑託普通法院或其他機關，調查證據。」及準用民事訴訟法第 288 條規定，行政法院僅於不能依當事人聲明之證據而得心證，或因其他情形認為必要時，得依職權調查證據（或不能依當事人聲明之證據而得心證，為發現真實認為必要時，得依職權調查證據¹³⁸），採補充及任意的職權調查。因此，適用舊行政訴訟法時代的行政法院，以原處分機關對於基礎事實調查未明，而判決撤銷原處分，發回重為調查事證，另為處分者，乃成為通說的作法，並經司法院大法官會議於 83 年 12 月 9 日作成釋字第 368 號解釋，明示：「行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。行政法院 60 年判字第 35 號判例謂：『本院所為撤銷原決定及原處分之裁判，如於理由內指明由被告官署另為復查者，該官署自得本於職權調查事證，重為復查之決定，其重為復查之決定，縱與已撤銷之前決定持相同之見解，於法亦非有違』，其中與上述意旨不符之處，有違憲法第 16 條保障人民訴訟權之意旨，應不予適用。」肯認行政法院得以案件事實未臻明確，撤銷原決定或原處分，由被告機關調查事證另為處分。

三、新行政訴訟法時代

迨行政訴訟二級二審新制於 89 年 7 月 1 日施行，除原有的

¹³⁸ 89 年 2 月 9 日修正民事訴訟法第 288 條第 1 項條文內容。

撤銷訴訟類型外，新增確認訴訟及給付訴訟（包括一般給付訴訟及課予義務訴訟），其中確認訴訟及一般給付訴訟固無是否可以發回原處分機關重為調查事證及另為處分的問題，但撤銷訴訟及課予義務訴訟，仍有此項問題。實務上，因新行政訴訟法第 125 條第 1 項規定：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」第 133 條規定：「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。」已改採職權探知主義，事實審行政法院於撤銷訴訟，或於其他訴訟，為維護公益之必要，應依職權調查證據及事實關係，故最高行政法院曾有判決指明：「我國行政訴訟係採取職權調查原則（行政訴訟法第 125 條第 1 項及第 133 條規定參照），其具體內涵包括事實審法院有促使案件成熟，亦即使案件達於可為實體裁判程度之義務，以確定行政處分之合法性及確保向行政法院尋求權利保護者能得到有效之權利保護。在撤銷訴訟，行政機關如就行政處分要件事實之主要事證已予調查認定（行政機關不得怠為事實調查），事實審法院原則上應依職權（包含行使闡明權促使兩造當事人主張事實及提出證據）查明為裁判基礎之事實關係，以作成實體裁判，不得不確定事實，僅指出行政機關調查事實有如何缺失，而撤銷行政處分，要求行政機關自行查明事實（即「不為本案決定之撤銷行政處分」），否則未盡職權調查義務，不適用行政訴訟法第 125 條規定不當。」（102 年度判字第 473 號判決參照）然此見解尚未成為判例，並非定論。蓋新行政訴訟法第 216 條第 2 項規定：「原處分或決定經判決撤銷後，機關須重為處分或決定者，應依判決意旨為之。」乃釋字第 368 號解釋意旨「行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，原機關自有加以尊重之義務；原機關有須重為處分者，亦應依據判決之內容為之，以貫

徹憲法保障原告因訴訟而獲得救濟之權利或利益。」之明文化，至 100 年 11 月 23 日修正時又新增：「（第 3 項）前二項判決，如係指摘機關適用法律之見解有違誤時，該機關即應受判決之拘束，不得為相左或歧異之決定或處分。」其立法理由引述司法院釋字第 368 號解釋意旨，重申「行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證後另為處分者，該機關依判決意旨或本於職權再調查事證，倘依調查結果重為認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，而維持已撤銷之前決定之見解者，於法固非有違；惟如係指摘原決定及處分之法律見解有違誤者，該管機關即應受行政法院判決所示法律見解之拘束，不得違背。」顯然對於行政法院以案件事實尚欠明瞭，撤銷原決定或原處分，由被告機關調查事證另為處分，持肯定的立場。其次，徵諸行政訴訟法第 200 條第 4 款有關「行政法院對於人民依第 5 條規定請求應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟，於原告之訴雖有理由，惟案件事證尚未臻明確時，應判令行政機關遵照其判決之法律見解對於原告作成決定」之規定，可知課予義務訴訟准許行政法院以案件事實尚未臻明確，發回原處分機關重為調查事證後作成決定，何況課予義務訴訟如係本於否准處分所提起，常合併有撤銷訴訟，亦屬此條款的涵攝範圍。故實務上，最高行政法院亦曾有判決以影響裁判結果的事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分為由，將訴願決定、原判決廢棄，自為判決撤銷訴願決定與原處分的案例，例如 91 年、92 年間的前手息事件¹³⁹。

¹³⁹ 96 年 7 月 11 日修正新增所得稅法第 24 條之 1 以前，稽徵機關對於營利事業申報債券利息扣繳稅款抵減應納所得稅稅額事件，均以其中部分扣繳稅款屬前手持有期間利息之扣繳稅款，而否准上訴人抵繳該年度營利事業所得稅。當事人

四、修法動議

此外，司法院行政訴訟制度研究修正委員會歷經多次討論、多方提案後，曾於 92 年 12 月 5 日第 52 次會議通過行政訴訟法第 195 條第 3 項、第 4 項、第 5 項修正草案，即於第 195 條新增第 3 項、第 4 項、第 5 項條文，其內容依序為：「撤銷訴訟，高等行政法院認影響裁判結果之事實未臻明確，且有下列各款情形者，得不就本案訴訟關係為判決，而以判決撤銷原處分及訴願決

循序提起撤銷訴訟，遭高等行政法院駁回，於上訴後，經最高行政法院將原判決廢棄，並撤銷訴願決定及原處分（復查決定），由稽徵機關另為適法處分。其理由除謂「上訴人為系爭債券付息時之持票人，因上開財政部六十四年九月四日台財稅第三六四四〇號函釋，被強制課按全部利息扣繳稅款之義務，係依法律之形式為之。而於結算申報時，被上訴人竟主張上訴人雖被扣繳系爭稅款，但非實際納稅義務人，否准被扣繳稅款抵繳應納稅額或退稅之權利，反採經濟之事實。對於同一系爭所得，權利義務相關連之事項，而為不同認定，並均以不利於上訴人為其準據，顯然割裂適用法律，揆諸前開司法院第三八五號解釋及說明，即有可議。」外，並謂：「系爭債券如係附買回條件之交易，即僅形式上出售債券予客戶，協議於一段期間（付息日前）以約定利率（非票面利率）計算之本利和，向客戶買回債券，債券實體則交由賣方特約之金融機構代為保管，由該金融機構出具『債券存摺』辦理交割。此在法律形式上，雖與一般買（賣）斷交易相同，就經濟事實而言，是否為融資或買賣行為，非無研究餘地。如屬融資行為，則上訴人所得除按債券票面利率計算持有期間之利息收入外，如有因融資交易所賺取票面利率與約定利率間之利息差額，即應核實認列利息所得。系爭債券如有上述情形，被上訴人於另為處分時，亦有併予斟酌之必要。」（91 年度判字第 2408 號、92 年度判字第 482 號判決）或謂「本件上訴人從事系爭債券附條件買回交易，其債券之報酬與風險並未移轉於買方，其經濟事實為『融資』行為。則上訴人所得除按債券票面利率計算持有期間之利息收入外，如有因融資交易所賺取票面利率與約定利率間之利息差額，即應核實認列利息所得，予以課稅。被上訴人所舉財政部七十五年七月十六日台財稅第七五四一四一六號函釋……，係就債券單純買賣而為立論。對於系爭債券附條件買回交易，其具融資性質者，應無適用之餘地。本件原處分囿於上開函釋，僅就上訴人持有債券期間之利息收入核定所得，對於上訴人上述實質上之所得未予究明，尚非符合實質課稅原則之本旨。」（92 年度判字第 470 號判決）

定：一、事實之調查，依其範圍或種類，顯有必要。二、原處分機關依法重新調查事實，較為簡便有效。三、基於當事人利益之考量，撤銷原處分或訴願決定亦屬適當。」「高等行政法院為前項判決同時，得依職權或依聲請，並徵詢當事人意見後，命提供擔保、維持已提供擔保之全部或一部、暫時保有已受領之給付或其他暫時處置之裁定。該裁定得隨時撤銷或變更。其效力至遲於原處分機關重為處分時消滅。」「依第三項規定所為之判決，應於案件開始進行起六個月內為之。但案件複雜者，得延長三個月，以延長一次為限。」並說明：「一、行政訴訟原則上採職權調查主義，法院有義務依職權調查事實，作成終局判決，原不得以案件之事實調查未明而撤銷行政處分，命行政機關再為事實之調查。惟事實調查之義務若由法院全數負擔，恐曠日廢時，由行政機關循行政程序調查，較為簡便有效；又如上開未明事實之調查，乃技術專業行政機關之專長者，法院自行調查，亦有難以克服之困難，爰參照德國行政法院法第一百十三條第三項，增訂本條第三項，規定撤銷訴訟同時具備本項三款要件時，法院例外得以事實未臻明確為由，不就原處分實質上違法與否為判斷，而逕以程序判決將原處分及訴願決定撤銷。法院為此判決時，應於理由中就原處分機關須調查之事項，詳予指示，以貫徹立法意旨。二、法院為第三項之判決後，原處分機關未為新處分前，實質權利狀態尚不確定，一則為防堵原告藉權利未定之狀態，以脫法行為規避新處分之執行；二則為避免原處分之執行成果因原處分及訴願決定之撤銷而遽失所據，導致權利終局確定前，原處分執行所受利益之往返徒勞，爰參酌德國行政法院法第一百十三條第三項中段，增訂第四項，規定法院為此判決同時，得依聲請或依職權，為暫時處置之裁定。本項前段並例示暫時處置之型態，或係

命原告提供擔保以確保新處分之執行；或為暫時維持原告已供擔保之全部、一部，以確保新處分作成之執行；或為當事人暫持免除於原處分及訴願決定撤銷後，應返還因原處分執行而已受領給付之義務。」¹⁴⁰連同其他修正法條（包括配合司法院審判機關化修正條文）作成行政訴訟法部分條文修正草案，於 95 年送請立法院審議，惜未能完成修正。

五、本文見解

上開修法動機，除為因應行政事件複雜性、專業性，以及法院審判人力、物力、時間的有限性外，尚基於行政機關有依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意的義務，行政法院以原處分機關未盡此義務而撤銷原處分，從行政訴訟係事後審查原處分於程序與實體上有無違法的立場觀之，法理上並非不容¹⁴¹。惟顧及案件發回原處分機關重查後，除非調查結果對當事人有利，不再作成負擔處分，否則當事人仍會循序提起行政訴訟，既然同樣需要花費相當長的時間才能解決問題，與其令當事人來回奔波，不如由行政法院一次將其審理清楚（此理想需要廢除或放寬辦案期限予以配合），本文認為行政撤銷訴訟採職權探知主義，事實審行政法院有義務依職權調查事實及證據，作成終局判決，原則上不得以案件之事實調查未明而撤銷行政處分，命行政

¹⁴⁰ 司法院，行政訴訟制度研究修正彙編上冊，95 年 8 月，第 1121-1162 頁；行政訴訟制度研究修正彙編下冊，95 年 8 月，第 2628-2629 頁、2795-2800 頁。

¹⁴¹ 在行政訴訟制度研究修正委員會召集的會議上，林錫堯委員即曾表示：「法院有時係因原處分機關未盡職權調查證據認定事實義務，以此為理由而撤銷原處分，因為在行政程序法行政機關也有職權調查的義務，必需慎重的道理也在此。」司法院，行政訴訟制度研究修正彙編上冊，95 年 8 月，第 1018-1019 頁。

機關再為事實之調查，但如果原處分機關於行政程序時未克盡其調查證據之職責，或於訴訟階段對原告所提新事證，怠於協助法院調查釐清，致裁判的基礎事實未臻明確，尚有調查之可能，但事證浩繁，或需要專業技術（由法院囑託鑑定費用過鉅），或涉及行政裁量，一時難以釐清，且由原處分機關重新調查，較為經濟者，即不在此限；就稅務訴訟而言，基於核課期間之考量，無妨僅將原處分撤銷到復查階段，使稽徵機關重為調查，另為適法處分，並應於理由中就原處分機關須調查之事項，詳予指示。例如：（一）稽徵機關依同業利潤標準核定所得額後，納稅義務人於提起行政訴訟時，始提示有關帳簿、文據供核，行政法院除自行調查外，得曉諭被告機關攜回帳簿、文據查核後提出答辯，如被告機關怠於協助法院調查，即得撤銷復查決定，由原處分機關改以查帳核定所得額。（二）納稅義務人以進口貨物之交易價格作為計算根據，申報關稅，經海關認其繳驗不實發票，改以查得之另紙發票記載價格課稅，經行政法院審理認為海關提出之證據資料客觀上並不足以證明納稅義務人申報進口貨物之真實交易價格，僅能使其申報之交易價格之真實性或正確性產生疑義，依關稅法第 29 條規定，應視為無法按進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格（即交易價格）核估其完稅價格，而應依序按照關稅法第 31 條（同樣貨物交易價格）、第 32 條（類似貨物交易價格）、第 33 條（國內銷售價格）、第 34 條（計算價格）（或依納稅義務人請求變更適用順序為第 34 條、第 33 條）、第 35 條（依查得資料合理推估）規定之標準予以核定，因上開法條明定進口貨物完稅價格之核估係屬海關之職權，故曉諭海關重新核估其完稅價格後提出答辯。如海關怠於重新核估，即得撤銷復查決定，由海關依序按照關稅法第 31 條等規定之標

準重新核估系爭進口貨物之完稅價格，另為適法處分¹⁴²。（三）納稅義務人違反協力義務致調查困難，或因事件本質或其他障礙，致調查困難或不可能，而無法正確計算課稅基礎時，為維護課稅公平原則，稽徵機關固得推計課稅，但納稅義務人提起行政訴訟時，法院對其合法性應作實質的審查，包括是否符合推計課稅之法定要件、推計方法本身是否客觀合理、推計方法的選擇是否最能切近實額，以及是否與納稅義務人之實際所得相當，如果認為稽徵機關之推估不合法時，除自行調查，以自己之推估取代外，如其推估需要專業技術，鑑定或調查費用過鉅，由原處分機關重新推估，較為經濟者，亦無妨將原處分撤銷到復查階段，使稽徵機關依法院指示的方法、程序重為調查推估，另為適法處分。（四）B 公司收購 A 公司全部股權後，再將 A 公司吸收合併，B 公司為存續公司，並更名為 A 公司（下稱新 A 公司）。新 A 公司乃將其收購成本超過其所取得舊 A 公司可辨認淨資產公平價值之部分，列為商譽，並從併購年度開始以其攤折數作為費用，申報營利事業所得稅。稽徵機關審查後，認為 B 公司成立的目的即在收購舊 A 公司之股份，本身並無其他業務，合併後新 A 公司之經營仍由舊 A 公司原管理階層掌控，主要營業項目亦無改變，B 公司僅係形式上收購舊 A 公司之股份及加以吸收合併，舊 A 公司實質上並未消滅，其內部產生的商譽非屬企業所能控制之可辨認資產，不得認列為資產，故 B 公司（即新 A 公司，實質上為舊 A 公司的延續）與舊 A 公司之間，有藉由股權的收購，以認列原不得認列之內部商譽，不當為自己減少納稅義務之情形，乃依企業併購法第 47 條第 1 項第 2 款規定，報

¹⁴² 最高行政法院 106 年度判字第 528 號判決參照，詳見本文：柒案例分析、己。

經財政部核准後，逕行剔除新 A 公司申報的商譽攤折數（未為實質查核），調增其課稅所得額。新 A 公司不服，提起行政訴訟，經法院審理後，認為舊 A 公司原管理階層持有新 A 公司之股份，遠低於百分之五十，並未掌控新 A 公司之經營，難謂舊 A 公司實質上尚未消滅，乃曉諭被告機關於相當期限內，就新 A 公司認列商譽，是否符合商譽成立的要件（包括收購成本是否真實、必要、合理，可辨認淨資產之估價是否為公平價值）、應否及如何轉正等事項，予以實質查核，提出答辯，如果被告機關怠於協助調查，行政法院即得以由原處分機關查核較為經濟（鑑定所費不貲），將原處分撤銷到復查階段，使稽徵機關為實質查核，另為適法處分。（五）對於營利事業所得稅結算申報認列商譽攤折數作為費用，遭稽徵機關剔除之訴訟事件，行政法院審理結果，認為收購成本的真實、必要及合理性已被證實（包括稽徵機關不爭執，或雖加以質疑，但未提出足以動搖或推翻本證之證明力之反證），僅各項可辨認淨資產之公平價值稍有疑義，或納稅義務人已證明收購成本真實且必要，僅其合理性稍有疑義，稽徵機關全盤否認商譽價值存在，違反比例原則、誠實信用原則及行政程序法第 9 條有利不利一律注意原則時，得曉諭被告機關依所得稅法第 66 條第 2 項及查核準則第 96 條第 1 款規定，估定其價額，並提出答辯，如果被告機關怠於協助調查，行政法院即得以由原處分機關核估較為經濟（鑑定所費不貲），將原處分撤銷到復查階段，使稽徵機關依職權估定其價額，另為適法處分。

然如果法院已極盡調查證據之能事，或調查證據的途徑已窮，即應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，基於已確實證明的要件事實存在或不存在，作成勝負的終局判決（行政訴訟第 189 條參照）；就稅務訴訟而

言，如果法院對於課稅或處罰之要件事實確信為不存在，即應將復查決定及初核處分一併撤銷。又如果至審理最後階段，要件事實存否仍屬不明，則法院必須依舉證責任分配法則，決定其不利益結果責任之歸屬，亦應作成終局判決；就稅務訴訟而言，稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，既須負擔最後證明責任（客觀舉證責任），如果至審理最後階段，要件事實存否仍屬不明，法院即須假定該課稅或處罰之要件事實為不存在，認定其法律效果不存在，作成終局判決，將其不利益歸於稽徵機關，而將原處分撤銷到初核階段，連根拔起，以發揮定紛止爭的效果，不宜僅撤銷至復查決定，使稽徵機關有機會重為不利復查決定，以致發生所謂萬年稅單或罰單問題。

柒、案例分析

甲、營業稅

一、最高行政法院 100 年度判字第 1734 號判決

事實概要：

上訴人 A 公司於民國 93 年 2 月間進貨，涉嫌取具虛設行號 B 公司開立之統一發票，銷售額合計新臺幣（下同）12,000,000 元，營業稅額 600,000 元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，經財政部臺北市國稅局查獲，通報被上訴人財政部臺灣省北區國稅局所屬桃園縣分局核定補徵營業稅額 600,000 元，並經被上訴人處罰鍰 1,200,000 元。上訴人不服，申經復查追減營業稅額 423,810 元及罰鍰 847,620 元（僅就進貨 3,700,000 元，進項稅額 176,190 元，即原判決附表編號 2、7、8 等三項交易之付款部分，為補稅處罰），仍表不服，循序提起行政訴訟，經原審法院判決駁回後，提起上訴。

判決要旨：

1. 課稅要件事實，基於依法行政原則，應由稽徵機關負舉證責任，其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，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。故稽徵機關主張營業人取得非實際交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額，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者，仍應由稽徵機關就補徵此部分銷項稅額

之要件事實負擔舉證責任。而其中交易事實之存在，從證據掌控或利益歸屬之觀點，雖應由申報扣抵之納稅義務人負擔協力證明責任，然納稅義務人如已就其與開立統一發票之營業人間交易之事實，提出相當之證據以資證明，而稽徵機關不能提出確實之反證加以推翻或動搖其根本者，縱使該交易事實尚有些許可疑之點，其所影響者，亦僅是使補徵此部分銷項稅額之要件事實關係陷於真偽不明之狀態，自難逕行課予補繳此部分銷項稅額之義務。財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函釋謂：「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。」亦係認稽徵機關應負擔查明申報扣抵之營業人確無向開立統一發票者進貨事實之責任，始能對其補徵此部分不得扣抵之銷項稅額，如無法查明申報扣抵之營業人確無向開立統一發票者進貨，僅使事實關係陷於真偽不明之狀態者，即不能逕予補稅處罰。

2. 原判決附表編號 2 之交易而言，買賣合約書上記載訂購印刷機 1 台（價格 920,000 元）、包裝機 1 台（價格 250,000 元），總價 1,170,000 元（含稅為 1,228,500 元），上訴人交付支票兩張分別為 60 萬元、70 萬元，被上訴人以該 60 萬元支票入華生公司帳戶兌現，而認為此部分金額之交易為真實，卻以該 70 萬元支票之兌領人為張 OO，而否定此部分金額之交易為真實，無異將同一筆（甚至同一部機器）之交易，切割認定部分為真實、部分為虛偽，已不符經驗及論理法則。…亦不合論理

法則。

3. 針對原判決附表編號 2、8 之交易，上訴人於原審主張證人馮 OO 雖不認識 70 萬元及 100 萬元等 2 紙支票之兌領人張 OO，但上訴人嗣後找到張 OO，詢問其取得系爭 2 紙支票之來源及原因為何，張君表示該 2 紙支票確係 B 公司負責人所交付予伊，因當時係 B 公司持該 2 紙支票向其調現金週轉，故其才會持有該 2 紙由上訴人簽發之支票等語，按系爭支票既未指定受款人，執票人本得僅依交付而轉讓，且揆諸社會慣例，支票亦常被作為借貸工具，則 B 公司於收受系爭支票後，未經背書即轉交金主調現週轉，核與常情無違，依經驗法則，尚難以系爭支票未指定受款人，及其具領人非 B 公司，即否定上訴人有交付系爭支票予 B 公司之事實。而上訴人既主張簽發系爭 70 萬元及 100 萬元支票之原因係基於雙方之買賣合約，並提出合約書、系爭機器進貨出貨流向表及相關之運送單據為證，被上訴人對此合約書及相關單據之真正復不爭執，支票金額又與貨價大致相符，且馮 OO 於被上訴人初查時即已陳明其於 92 年至 94 年間，經理 B 公司將收購的機台轉賣給上訴人，收款部分現金、部分支票在卷，並於原審準備程序時結稱：「針對這幾張票，我有經手過」、「面額 200 萬元之票據可以確信是我收的，另 2 張（按指 70 萬元、100 萬元支票）尚有印象」等語，足見上訴人已就其與 B 公司從事原判決附表編號 2、8 之交易為相當之證明。……又上訴人係主張 B 公司因向張 OO 調借現金而轉交系爭 2 紙支票，此與上訴人經由證人馮 OO 與 B 公司交易，係屬二事，然原判決卻以證人馮 OO 不認識兌領人張 OO，而否定上訴人經由證人馮 OO 與 B 公司交易而簽發系爭 2 紙支票支付貨款，進而認無傳訊張 OO

之必要，更有違論理法則；且捨棄本件重要爭點（B 公司是否將系爭支票轉交張 OO 兌領）的關鍵人證，並於補徵系爭銷項稅額之要件事實關係真偽不明時，逕予認定該課稅要件事實為存在，而將其不利益歸於納稅義務人（即上訴人），亦有未洽。

4. 就原判決附表編號 7 之交易（支票金額 200 萬元）而言，買賣合約書上記載訂購鑽孔機 2 台，總價 2,000,000 元（含稅為 2,100,000 元），93 年 2 月 15 日生效，上訴人除簽發 200 萬元支票外，另支付現金 10 萬元。系爭 200 萬元支票具領人雖為 C 企業社，惟 C 企業社負責人張 OO 已於原審審理中至被上訴人機關陳明略稱：...等語，有被上訴人提出之談話筆錄附卷可稽，又 B 公司曾於 93 年 4 月間共開立 8 紙統一發票予 C 企業社，銷售額合計 187,000 元，稅額 9,350 元，有被上訴人提出之「營業人進銷交易對象彙加明細表」附卷可稽，核與證人馮 OO 於原審到庭結稱：...等情，大致相符。凡此已足證明系爭 200 萬元支票具領人 C 企業社之前手為 B 公司，上訴人簽發之系爭 200 萬元支票確有交付 B 公司作為貨款。...亦有違證據法則。

解析：

1. 本判決揭示稽徵機關主張營業人取得非實際交易對象開立之進項憑證，依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定，係屬不得扣抵之進項稅額，其用以申報扣抵銷項稅額，構成虛報進項稅額，應依營業稅法第 51 條第 1 項第 5 款規定補稅處罰者，即應由稽徵機關就補徵此部分銷項稅額及處以漏稅罰之共同要件事實—發票名義人乃虛設行號（非實際交易相對人），負擔提

出本證的舉證責任，而營業人為否認稽徵機關此項主張，提出確實從該發票名義人進貨之證據，則屬反證，同時也是克盡其協力義務。至於所謂「納稅義務人如已就其與開立統一發票之營業人間交易之事實，提出相當之證據以資證明，而稽徵機關不能提出確實之反證加以推翻或動搖其根本者…僅使事實關係陷於真偽不明之狀態者，即不能逕予補稅處罰。」應係指納稅義務人如已盡協力義務，稽徵機關之舉證責任不能減輕，仍應就要件事實—發票名義人非實際交易相對人，為確實的證明，使法院獲致真實的確信，否則其事實關係即陷於真偽不明之狀態，所為補稅處罰難以維持。其中「稽徵機關不能提出確實之反證」，容係「本證」之誤寫。

2. 本件原判決經廢棄後，臺北高等行政法院以 100 年度訴更一字第 209 號判決撤銷訴願決定及原處分〈含復查決定不利原告部分〉，被告機關未上訴而確定。

二、最高行政法院 100 年度判字第 2254 號判決

事實概要：

財政部賦稅署以上訴人 A 公司於民國 94、95 年間銷售勞務（聘請音樂教師至各音樂補習班教授音樂課程），未依規定開立統一發票予各補習班，卻開立統一發票予 B 公司等 13 家經銷商，合計銷售額為新臺幣（下同）95,743,488 元，乃通報被上訴人財政部臺北市國稅局依行為時稅捐稽徵法第 44 條規定，處以銷售額百分之五罰鍰 4,787,174 元。上訴人不服，申經復查結果，獲追減罰鍰 3,787,174 元，變更核定為 1,000,000 元，上訴人仍表不服，循序提起行政訴訟，經原審法院裁定准予萬 O 樂器有限公司等 7 人輔助參加，並判決駁回其訴後，提起上訴（原審

參加人除藝 O 樂器事業有限公司外，其餘 6 人並具狀輔助其提起上訴)。

判決要旨：

1. 構成處罰要件之事實，基於依法行政原則，應由稽徵機關負舉證責任，其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，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。故有關營業人銷售貨物或勞務，未依規定給與他人憑證之案件，稽徵機關本應就營業人銷售貨物或勞務予他人之事實，負舉證責任；而稽徵機關對於營業人已經就其銷售貨物或勞務行為開立統一發票之事件，主張該營業人開立發票之對象與其實際交易對象不同者，尤應提出堅實可靠之證據使法院確信所謂實際交易對象係何人，如果仍有合理之懷疑，基於舉證責任分配法則，法院即應認定該主張之事實（即構成處罰要件之事實）為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。另就私法上交易活動而言，基於契約自由原則，人民可以選擇與任何人締約，只要該相對人能按債之本旨提出給付即可，且締約雙方也可以約定向第三人為給付，並不影響其原契約當事人的地位（民法第 269 條第 1 項參照，例如關於銷售契約，約定向第三人為給付者，仍以締約雙方為買方及賣方），國家並無介入調整之必要。故營業稅既係以人民私法上之經濟活動為徵收對象，除非有明顯規避稅捐之行為，否則，基於私法自治原則，稅法之涵攝及定性，即應儘量尊重契約當事人已有之約定。
2. 按上訴人與 B 公司等經銷商簽訂之「OO 音樂教育系統加盟附加契約」（簡稱音教附約）內容載明：...上訴人是以 B 公司

等 13 家經銷商為「音教附約」之締約及履約對象，而派遣音樂講師至各經銷商協助提供音教服務予學員，經銷商則於收取學費後依約定金額支付上訴人權利金（音教指導費）。足見上訴人提供勞務對象與資金取得來源均為經銷商，上訴人開立發票予經銷商，於法本無不合。而上訴人派遣音樂講師至經銷商後，既係由經銷商全權配置於經銷商直接營運管理之音樂教室提供音教服務，則縱使經銷商有再委託其另行設立之音樂補習班（甚至其他人設立之音樂補習班）提供音教服務，而使音樂講師至該音樂補習班授課之情形，亦僅係是否應依營業稅法第 3 條第 4 項準用第 3 項第 4 款規定，視為銷售勞務之問題，並不影響上訴人原先提供勞務對象與資金取得來源均為經銷商的事實，尚難謂上訴人應開立銷售憑證的對象為經銷商以外之音樂補習班。又縱使經銷商與上訴人另行約定，由上訴人向第三者（音樂補習班）提供音教服務，而權利金仍由經銷商向上訴人給付，於此情形，該銷售勞務之契約當事人仍係上訴人與經銷商，上訴人仍應開立銷售憑證予經銷商，如認應開立發票給音樂補習班，反有「跳開發票」之嫌疑，因為經銷商與第三者（音樂補習班）之間可能已另行成立買賣、委託、贈與或其他契約關係，而涉及另一階段銷售勞務，或依營業稅法第 3 條第 4 項準用第 3 項第 1 款後段、第 4 款規定視為銷售勞務之問題。……原判決徒以其中一家經銷商 B 公司與上訴人簽訂之音教附約第一條有關該附加契約所依據之「樂器經銷契約」之訂定年月日欄空白，又該音教附約最末之日期欄，年月日亦屬空白，及該音教附約第 13 頁（契約附件）末端之手寫加註記載：「88 年 4 月起調整新生學費」等情，即否定該音教附約與系爭 94 年、95 年之銷售勞務行為有關，卻無視於該 B 公司

之音教附約所依據之「樂器經銷契約」最末日期欄已載明簽約日期為 94 年 4 月 1 日，以及其他經銷商之音教附約有載明簽約日期之事證，自嫌速斷。

3. 況查官 OO 講師於原審 100 年 5 月 17 日準備程序證稱：…等語，…且永 OO 樂器有限公司之學生報表，均載有官 OO 講師之授課記錄，而永 OO 樂器有限公司之營業登記地址即為土城市裕民路 99 號 1 樓，該址 2 樓並無任何補習班設立營業登記，則上訴人主張其銷售勞務對象係經銷商永 OO 樂器有限公司，尚非無據。然原判決就此有利於上訴人之事證恕置不論，容有未洽。次查，李 OO 講師於原審 100 年 5 月 17 日準備程序庭證稱：…等語…原判決單憑該說明書作為認定上訴人實際交易對象為私立 OO 音樂短期補習班之唯一證據，卻對審理時所調查取得有利於上訴人之證據是否可採，恕置不論，理由尚嫌不備。
4. 謝 OO 於財政部賦稅署提出之書面說明卻記載…等語，與上訴人於原審提出之客觀交易事證所揭示之授課對象明顯不符，則該說明書所載是否與事實相符，即非無疑。原審法院自應依職權傳喚音樂講師謝 OO 說明其授課情形，以明事實…原判決既不否認上訴人亦有派遣音樂教師至大 O 樂器有限公司授課，卻又維持原處分將上訴人開立給大 O 樂器有限公司的發票上所載銷售額全部改認歸屬「音樂補習班」的見解，其理由不無矛盾。再查，被上訴人於原審階段曾約談周 OO、呂 OO 與陳 OO 等 3 位講師，渠等對於「94、95 年間，公司指派妳至何處授課？」之問題，周 OO 答：…等語…原判決就此有利於上訴人之事證恕置不論，而維持原處分，亦有未洽。
5. 依上訴人於原審提出之臺灣臺北地方法院檢察署 99 年度偵字

第 15296 號不起訴處分書所示，經銷商欣 O 樂器行依音教附約，於 94 年、95 年間向學員收取學費時，似已開立銷售憑證予學員，並申報當期營業稅之銷項稅額，有發票存根聯及申報書附偵查卷可稽；又經銷商豫 O 實業有限公司於 94 年間向學員收取學費時，似亦已開立銷售憑證予學員，並申報當期營業稅之銷項稅額，有銷貨帳明細表附原審二卷可稽。則此二經銷商於向學員收取學費後，支付權利金予上訴人，由上訴人開立音教指導費發票予此二經銷商，符合營業稅法上規定由各階段營業人核實開立銷售憑證之意旨，並無「依法規定應給與他人憑證而未給與」之情形，然原判決就此有利於上訴人之事證亦恣置不論，而維持原處分，自有未洽。

6. 參加人於原審曾聲請傳喚音樂教師…此係攸關所謂上訴人實際交易對象為何人之爭議之重要證據方法，原審未依聲請加以調查，卻未說明其理由；另本案涉及之經銷商有 13 家…然相關經銷契約與音教附約於原處分卷卻僅見有大 O…等 10 家樂器經銷商與上訴人簽訂者，顯現被上訴人蒐集證據未臻完備，此攸關上訴人簽約與履約對象，原審亦未依職權加以調查，均有未洽。

解析：

1. 本判決指明稽徵機關主張營業人銷售勞務給某乙，未依規定開立統一發票，卻開立統一發票給某甲者，應由稽徵機關就此銷售勞務給某乙的事實，負擔提出本證的舉證責任，且其證據力應堅實可靠，使法院獲致真實的確信，如果仍有合理之懷疑，基於舉證責任分配法則，法院即應認定該主張之事實（即構成處罰要件之事實）為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。

2. 本判決並揭示人民私法上之經濟活動，除非稽徵機關能證明其間有濫用法律形式或其他不合常規之安排，以規避或減少納稅義務之情形，否則，基於私法自治原則，稅法上對該經濟行為之定性及涵攝，即應尊重契約當事人已有之約定，不應濫用實質課稅原則，任意調整其法律關係，向一方補稅，並課予行為罰或漏稅罰，卻衍生重複課稅及需要向另一方退稅的問題。
3. 本件原判決經廢棄後，臺北高等行政法院以 101 年度訴更一字第 38 號判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。被告機關未提起上訴而確定。適時阻止稽徵機關繼供應商與合作店應由何人開立發票給消費者的補稅處罰事件（司法院釋字第 685 號解釋所根據的案例參照）之後，再次製造類似的稅務訴訟。

三、臺北高等行政法院 90 年度訴字第 369 號判決

事實概要：

原告涉嫌於民國（下同）82 年及 84 年間無進貨事實，取得 A 公司、B 公司及 C 公司等三家公司所開立之不實統一發票，金額共計新台幣（下同）85,681,342 元，營業稅額 4,284,067 元，作為進項憑證，申報扣抵銷項稅額，逃漏營業稅，案經法務部調查局桃園縣調查站（下稱桃園縣調查站）查獲，移由被告審理，認違章成立，除核定補徵營業稅 4,284,067 元外，並按所漏稅額裁處 8 倍罰鍰計 34,272,500 元。原告不服，申請復查，獲准變更補徵營業稅為 4,247,548 元，科處罰鍰為 33,980,300 元。原告仍表不服，循序提起本件行政訴訟。

判決要旨：

1. 按「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」、「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」、「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」，改制前行政法院六十一年判字第七十號、六十二年判字第四〇二號及七十五年判字第三〇九號判例意旨載有明文。易言之，違法事實應依證據認定之，無證據自不得以擬制推測之方法，推定其違法事實，此為行政程序及司法訴訟適用之共通法則。故行政機關本應依職權調查證據以證明違法事實之存在，始能據以對人民作成負擔處分，亦即行政機關對於人民違法事實之存在負有舉證責任，人民本無須證明自己無違法事實。又認定違法事實之證據，係指足以證明行為人確有違法事實之積極證據而言，該項證據必須與待證事實相契合，始得採為認定違法事實之資料，若行政處分所認定之事實，與所採之證據，不相適合，即屬證據上理由矛盾，該行政處分當然為違背法令。而司法員警機關之移送函或檢察官之起訴書，祇是就所謂違法事實移請偵辦或訴請法院審理之文書，其本身即為待證事項，並無證據能力，尚不能作為認定違法事實之證據。次按基於實質課稅原則，稽徵機關於調查課稅事實時，自應就有利及不利納稅義務人之事實，一律注意，不得僅採不利事實而捨有利事實於不顧。

2. 與本案相關之違反稅捐稽徵法刑事案件偵審時，原告公司代表人葉 OO 辯稱：...等語。A 公司代表人陳 OO 辯稱：...等語。...法務部調查局桃園縣調查站移送檢察官之卷證資料中，

A、B、C 公司除有出貨與原告 OO 公司外，亦曾與其他金屬或五金公司出貨或進貨，有專案申請調統一發票查核清單在卷可參，堪認 A、B、C 三家公司並非為幫助他人逃漏營業稅捐而虛設之公司。上開事實亦為本件被告於本院審理時所不爭執。...查，原告公司向廠商購買廢銅原料，於廢銅料載運原告公司後，必須進行檢查過磅，由原告公司與出貨廠商雙方確定重量、等級，並計算貨款金額，始由供應廠商開立發票予原告公司請款，因此種廢銅買賣交易之特殊性，形成出貨廠商將其公司行號之發票本、發票專用章放置在原告公司，由原告公司代為開立發票之事實，業經證人...於上開刑事案第二審時到庭結證明確，核與原告公司代表人葉 OO 和 A 公司代表人陳 OO 於刑案偵審時答辯之情節大致相符，另參諸證人即原告公司會計黃 OO 於上開刑事案第一審時到庭證稱：「廠商送貨來時，因身上髒髒的，會請小姐幫他們開發票」等語，堪認原告主張伊公司與 A、B、C 公司確有交易之事實，實務上因廢銅鐵於載運過程中會有漏油失重之情形，故均由供貨商載運廢銅鐵至原告處所，以過磅後之淨重作為實際交易之數額，又載貨之人員因搬運廢銅鐵而易沾染汙漬，不方便隨身攜帶統一發票等，出貨予原告公司之廠商乃將其公司行號之發票、專用章置於原告公司，由原告公司人員代為開立發票等語，與實情相符，堪以採信。自難以桃園縣調查站於八十五年十月三日查獲 A 公司等三家公司之發票登記本及公司專用章等均置放於原告之營業處所，即推測原告於八十二年及八十四年間無進貨事實，取得 A 公司等三家公司所開立之不實統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額。

3. 依財政部訂頒之「製造業原物料耗用通常水準」有關銅鉛鋁器

業中銅器產品原料耗損通常水準...足證原告系爭原料損耗率確屬合宜，其於八十二年至八十四年度應有向 A、B、C 公司進貨無疑。...葉 OO、陳 OO、周 OO 三人所涉違反稅捐稽徵法等刑案部分，業經台灣高等法院於九十一年六月二十五日以八十九年度上訴字第一六〇九號判決，將第一審判決關於葉 OO、陳 OO、周 OO 部分予以撤銷，改判其三人無罪，有該刑案判決附本院卷可稽。被告未俟相關刑案判決確定，引用本身即為待證事項之刑案起訴書，作為認定違法事實之證據，已有不當，且對於上開有利於原告之事證，恕置不論，卻摭拾其中片斷之資金往來情節，即認原告支付之進貨款有回流至原告或其股東之情形，更進一步臆測原告與該三家公司之交易非屬事實，實有認定事實未依證據之違誤。...被告未察明 B 公司掛名負責人張 OO 於桃園縣調查站應訊時僅係供稱：「該兩家公司營運情形，我不清楚」，竟認定 B 公司負責人已坦承其公司與原告或其股東等無金錢借貸關係在卷，其認定之事實，與所採之證據，不相適合，已有證據上理由矛盾之違法；又只注意到 C 公司負責人周 OO 於桃園縣調查站所為不利於原告之供詞，而不查證該供詞之真實性，對於有利於原告之事證，即 A、B 及 C 三家公司之銀行帳戶，均有收受原告股東...匯款之紀錄，恕置不論，其採證認事亦失之偏頗，難昭折服。

解析

1. 本判決揭示違反行政法上義務之處罰，應有無責推定（無罪推定）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），漏稅行政罰亦然。

2. 本判決既指出被告機關認定之事實，徒憑片面之臆測，且與所採之證據，不相適合，並引述有利於原告之證據，認定其於 82 年至 84 年度有向 A、B、C 公司進貨無疑，則本件補稅處罰的要件事實—無進貨卻取得憑證，已證明為不存在（縱認進貨係課稅原因事實的減項應由原告負擔客觀舉證責任，依本判決引述之證據，亦足以證明有進貨事實），即應將復查決定及初核處分一併撤銷。然本判決僅撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）不利於原告部分，由被告依本判決意旨重新查核，另為適法之處分，似嫌為德不卒。所幸，被告機關並未上訴，亦未見本件原告重新起訴（索引卡中僅有本件訴訟），推想被告機關重為復查決定後已撤銷初核處分。

乙、營利事業所得稅

一、最高行政法院 101 年度判字第 155 號判決

事實概要：

A 公司 93 年度營利事業所得稅結算申報，列報其他費用 2,154 萬餘元，其中有 714 萬餘元係支付予 B 公司之專利權費用，國稅局基於 A 公司未提示 B 公司專利權開發成本證明文件，且專利權的超額收益預估營業淨利遠低於鑑價報告之預估金額，不具實際價值，復 A、B 公司代表人均相同，B 公司最近兩年虧損，乃核定剔除該筆專利權費用。A 公司不服，循序提起復查、訴願，關於其他費用部分均遭駁回，起訴主張其有實際出價，且與兩紙勘估鑑定報告金額相當，亦遭駁回，遂提起本件上訴。

判決要旨：

1. 「待證事實之舉證責任客觀配置」與「稅捐法制上協力義務意涵及違反者之對應法律效果」二個部分之法理原則說明

從舉證責任之客觀配置言之，由於上開待證事實涉及費用之認列，費用又屬計算所得稅基之減項，依舉證責任客觀配置之一般原則，應由上訴人負擔之。不過當上訴人已依查核準則第 87 條第 4 款規定所要求之證據方法，證實上開費用支出之真實性，而符合查核準則第 87 條第 1 款前段之要件後，即應認其已盡客觀證明責任，應承認上開權利金費用得列為計算稅基之減項。不過若被上訴人再引用查核準則第 87 條第 1 款但書之規定（即「但契約或其他相關證明文件約定金額，超出一般常規者，除經提出正當理由外，不予認定」），對上開權利金費用支出之合理性或必要性為爭執者，其此項「費用支出合理性及必要性」之客觀證明責任，即歸由被上訴人負擔。

2. 舉證責任的分配，應由稅法決定之

舉證責任在本案中之客觀配置，建立在舉證責任配置之通說（規範說）基礎下。依規範說之觀點，舉證責任不是程序法之議題，而是實體法之議題，且其客觀配置必須在立法層次，由立法者依待證規範事務之實證特徵公平決定之，並表現在法條文字結構中。當實證法已對人民權利成立要件（在稅捐法上即為費用之許可認列）予以明文，再以但書規定「例外排除權利成立」之特殊障礙事由構成要件（在稅捐法上即為許可認列之費用，例外排除許可），此項障礙事由即應由稅捐機關負擔事證不明之風險。

3. 客觀舉證責任的分配並不會影響納稅人應負擔的協力義務

「待證事實舉證責任之客觀配置」與上訴人依法應盡之協

力義務分屬二事，因此即使上開費用支出之必要性及合理性應由被上訴人負擔舉證責任，基於資訊（即證據）優勢之考量，上訴人仍應盡其協力義務（稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項參照），就依法應由其保存，或依日常經驗法則其會搜集之相關事證，配合被上訴人之（合理）要求，提出於行政部門或法院，以供調查之用。

4. 納稅人違反協力義務的法律效果是去降低稽徵機關的證明高度

違反此項義務者，其法律效果乃是在「舉證責任客觀配置不改變」之情況下，降低（負舉證責任）稅捐機關對待證事實之證明高度（參照所得稅法第 83 條第 1 項之規範意旨，而「降低證明高度」之真正意涵，也不是待證事實之法定絕對證明高度真正被降低，而是經由「納稅義務人不肯提出應由其保留之事證」之客觀事實，依經驗法則推斷，待證事實為真正之蓋然性升高，此項蓋然性升高之結果，使其與法定絕對證明高度標準之距離縮小，因此使個案中所需後續努力之相對證明高度降低，稅捐機關只要較少之證據資料即可使法院對待證事實之真實性形成確信）。

5. 本件 A 公司初步符合權利金支出真實性的扣抵要件，應由稽徵機關就欠缺費用支出的合理性，負擔舉證責任

本案 A 公司對上開權利金費用債務之存在及已實際支出等事實，已提出授權契約書、93 年 6 月 1 日開立、編號 ZU000000000 之統一發票為證，應堪信為真實，而認 A 公司已對費用支出之真實性，盡其客觀證明責任。而稽徵機關則主張，查核準則第 87 條第 1 款但書之規定，對 A 公司上開費用支出之必要性及合理性提出質疑。依上所述，自應對此待證事實（即「A 公司支付予 B 公司之專利權權利金，有超過一般

常規」之客觀事實存在，而依法不應予以認列）負舉證責任。

6. 本件費用支出欠缺合理性，稽徵機關已舉本證證明，A 公司卻無法提反證動搖或推翻其證明力

依卷證資料所示，B 公司授權之 12 項新型專利技術，最早取得排他性專利權之時間為 84 年間，最晚取得排他性專利權之時間為 90 年間，但其自 83 年間設立時起至 87 年間為止，在申報營利事業所得稅時，均無申報研究費用支出，從 88 年至 90 年共計 3 年之期間內，所申報之研究費亦僅有 1,102,431 元，與其專利技術取得之時間不相當，也與 B 公司因授權取得之權利金數差異甚多，故其專利技術之技術及市場價值值得高度懷疑。

又依卷證資料，92 年 5 月 28 日 A 公司與 B 公司間訂立併購契約，當時併購價格僅 900 萬元，但本案中（含稅）共計 5 年之授權金卻高達 37,500,000 元，二者顯不相當，對此 A 公司對前後決策之差異性無合理說明。

上開授權之 12 項專利技術，有 2 項其專利之專利權人並非 B 公司，且其中有 6 項於 97 年間屆滿，由此可推論 B 公司授權本身及授權之合理性值得懷疑。

解析：

1. 依本判決意旨，可知權利金支出的真實性，由納稅義務人負擔客觀舉證責任（本證），如其已依查核準則第 87 條第 4 款規定所要求之證據方法，證明權利金支出之真實性，符合查核準則第 87 條第 1 款前段之要件，本應承認該權利金費用得列為計算所得額之減項，但稽徵機關引用查核準則第 87 條第 1 款但書之規定（即「但契約或其他相關證明文件約定金額，超出

一般常規者，除經提出正當理由外，不予認定」），抗辯該權利金支出超出一般常規者，此項「權利金支出超出一般常規」之客觀舉證責任（本證），即歸由稽徵機關負擔，納稅義務人除得提出反證以動搖或推翻法院就系爭權利金支出超出一般常規之心證外，如果不否認系爭權利金支出超出一般常規，再抗辯該權利金支出有正當理由，則應對所謂正當理由負客觀舉證責任。

2. 本判決所謂權利金支出之必要性及合理性應由被告機關負擔舉證責任，即係以證明必要及合理的權利金支出標準，來反推原告列報的權利金支出超出一般常規。
3. 如果能證明權利金支出之必要性及合理性標準，對於符合此標準之支出，即不應剔除，只能剔除超出此標準的部分。惟本判決係引據論證系爭權利金支出如何不具合理性，並未指出合理的標準為何，以致維持稽徵機關將系爭權利金支出全部剔除的處分。
4. 本判決論及：查核準則第 87 條第 1 款之規定內容，其法律效果處於「全有或全無」的二種極端（單獨符合前段之規定者，權利金費用全額認列，若也同時符合但書之規定者，權利金全額剔除），此等規定方式在法理上固有討論餘地，是否要考量類推適用所得稅法第 43 條之 1 對「非常規交易」之處理方式，並非沒有討論餘地，但此屬立法政策抉擇，法院無從表示不同見解等語。惟本文認為查核準則第 87 條第 1 款規定「權利金支出，應依契約或其他相關證明文件核實認定。但契約或其他相關證明文件約定金額，超出一般常規者，除經提出正當理由外，不予認定。」所謂「超出一般常規者，不予認定」，解釋上不排除「就超出一般常規的部分，不予認定」的文義。

5. 本判決以相對性概念闡述納稅人違反協力義務的法律效果是降低稽徵機關對待證事實的證明高度，誠屬的論。

二、最高行政法院 101 年度判字第 290 號判決

事實概要：

A 公司 91 年度營利事業所得稅結算申報，原列報各項耗竭及攤提 71,050,725 元，經臺北市國稅局核定為 46,260,454 元，A 公司不服，循序提起行政訴訟。其中經臺北市國稅局否准認列之 24,790,271 元，係屬 A 公司併購產生之商譽攤銷數，係源自於 5 件併購案所產生，經 A 公司逐年列報攤提。臺北市國稅局否准認列的主要理由係 A 公司就此稅捐之減免事項未盡其舉證責任以實其說。原判決認定臺北市國稅局以 A 公司未盡舉證責任證明收購金額、各項資產之公平價值，即逕將商譽攤提金額悉數否准，自有違誤，爰將訴願決定及原處分（即復查決定）關於否准認列商譽攤提金額部分撤銷。臺北市國稅局就此部分提起上訴。

判決要旨：

1. 所得稅法第 66 條第 2 項規定：「納稅義務人對於各種資產之估價不能提出確實證明文據時，該管稽徵機關得逕行估定其價額。」營利事業所得稅查核準則第 96 條第 1 款亦明定：「各項耗竭及攤折，其原始之資產估價如有不符，應予轉正；溢列之數，不予認定。」
2. 按企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。商譽價值為所得計算基礎之減項，固應由納稅義務人負客觀舉證責任，納稅義務人並應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，惟關於可辨認淨資產之公平

價值，納稅義務人除依財務會計準則公報第 25 號第 18 段衡量可辨認淨資產之公平價值外，亦得提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據（本院 100 年 12 月 13 日庭長法官聯席會議決議意旨參照）。...如果徵納雙方對營利事業各別有形及無形資產之估價，是否曾踐行財務會計準則公報第 25 號所要求之估價程序及標準有爭議，稽徵機關仍應命營利事業逐一為補強證明。如果稽徵機關審查營利事業之補強證據資料結果，認為仍有數筆特定資產之估價不合理者，即應依所得稅法第 66 條第 2 項及營利事業所得稅查核準則第 96 條第 1 款規定，逕行估定其價額（轉正），蓋可辨認淨資產之公平價值乃客觀上可得確定之事實，不會因納稅義務人未盡協力義務而不存在。稽徵機關對於併購案如果僅因可辨認淨資產之公平價值不明確，即全面否定商譽資產之存在者，事實審法院非不得將該事件之訴願決定及原處分（復查決定）均予撤銷，由稽徵機關依法就該購入各項淨資產之公平價值為估定。

3. 審諸原判決就有關 A 公司合併 C 證券公司之收購成本及其取得可辨認淨資產公平價值 432,043,748 元部分之認定事實，無違證據及經驗法則，從而原判決將訴願決定及原處分否准認列此商譽攤提金額部分撤銷，著由臺北市國稅局「就已經原審究明之土地估價爭議，應許原告 A 公司按此金額入帳；就其餘各項資產之評價，應許原告 A 公司另提出合於行為時財務會計準則第 25 號公報之第 18 段規定之評價報告，視評價結果重新計算商譽攤提金額」，於法並無不合，...；有關其他收購案部分，其收購成本，兩造似無爭執，所爭執者限於其收購取得可辨認淨資產之公平價值，雖然 A 公司就此未善盡舉證責任，但依前揭規定，臺北市國稅局非不得依職權逕行估定其價

額，詎其僅因部分可辨認淨資產之公平價值不明確，即全面否定商譽資產之存在，自屬速斷。則原判決將訴願決定及原處分否准認列該商譽攤提金額部分，一併撤銷，著由臺北市國稅局「重新計算商譽攤提金額」，結論尚無不合。

解析：

1. 本判決揭示如果納稅義務人已證明收購成本真實、必要及合理（包括稽徵機關不爭執，或雖加以質疑，但未提出足以動搖或推翻本證之證明力之反證），而各項可辨認淨資產之公平價值雖被低估，但低估程度不嚴重，或僅有部分資產之公平價值不明確，全盤否定商譽價值，即違反比例原則與所得稅法第 66 條第 2 項、查核準則第 96 條第 1 款有關依職權估價之規定，行政法院得撤銷原處分（即復查決定），由稽徵機關就有疑義之可辨認淨資產之公平價值為估定轉正。
2. 本案之原審判決即係最高行政法院 100 年 12 月 13 日庭長法官聯席會議決議採甲說所引據之判決（臺北高等行政法院 99 年度訴字第 1537 號判決）。

三、最高行政法院 101 年度判字第 580 號判決

事實概要：

A 工程事務所 95 年度營利事業所得稅結算申報，列報其他收入新臺幣（下同）7,810 元及出售資產增益 0 元，經臺北市國稅局分別核定 50,798,806 元及 41,160 元，應補稅額 12,708,039 元。A 工程事務所不服，針對上開增列其他收入 50,790,996 元部分，循序提起行政訴訟，經原審 99 年度訴字第 1145 號判決訴願決定及原處分（含復查決定）關於增列 A 工程事務所其他收入

50,790,996 元部分均撤銷，由臺北市國稅局按原判決意旨另為適法之處分，臺北市國稅局不服，遂提起本件上訴。

判決要旨：

1. 憲法所保障人民之平等權，在租稅行政領域，為課稅平等原則（稅捐負擔平等），其內涵包括依據納稅義務人個人之稅捐負擔能力課稅之「量能課稅原則」。依此原則取得之所得，客觀上必有成本費用者，如能提供確實單據或證明文件，固應予減除，即使未能提供確實單據或證明文件，亦應依合理方法予以推估成本費用，將之自所得扣除，而以扣除後之淨值作為稅基。…本院 62 年判字第 133 號判例：「財產交易所得之計算，除應減除原價而外，尚須減除改良費用，如納稅人對於改良費用未能提供確實單據或證明文件，稽徵機關仍應依一般標準核定其改良費用。」此為法理上之當然解釋。準此，納稅義務人取得其他所得，在客觀上如必有成本費用者，即使未能提出成本及必要費用之證明文件，仍應依合理方法予以推估成本費用。本件被上訴人出售工程剩餘材料及設備等之收入，上訴人既認其屬營業外收入，此項收入之成本，非屬所得稅法第 25 條第 1 項所定 85% 成本費用率之涵括範圍，惟此等鋼材必有其購入成本，是原判決認上訴人應依所得稅法第 83 條第 1 項之規定，應依查得資料或同業利潤標準予以推計核實課稅，於法自無不合，就此部分，上訴人指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由。
2. 惟就稅務案件，依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定『申請復查』：……。」同法

第 38 條第 1 項規定：「納稅義務人對於稅捐稽徵機關之『復查決定』如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。」是依上開規定，納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應先「申請復查」，為必要之程序。納稅義務人對於復查決定，仍有不服，始得向高等行政法院提起撤銷訴訟，而行政法院審理結果，除認定稽徵機關對納稅義務人無系爭課稅權限或裁罰權外，應以「復查決定」為撤銷標的，將復查決定撤銷，著由原處分機關予以自省，另為適法之處分。本件原判決理由欄敘明將本件發回上訴人依原判決之法律見解，另為適法之處分，惟於主文又諭知「訴願決定及原處分（含復查決定）關於增列其他收入 50,790,996 元部分均撤銷。」致原處分增列被上訴人其他收入 50,790,996 元部分，亦被撤銷，使上訴人未能依復查程序，審查原處分不符原判決意旨部分，予以撤銷，按原判決意旨另為適法之處分，其判決主文與理由，即有矛盾，其判決有適用法規不當之違法，上訴人 101 年 6 月 19 日「行政訴訟陳報狀」指摘原判決此部分判決違背法令為有理由，應將原判決廢棄，發回原審法院另為適法之判決。

解析：

1. 本判決揭示營利事業出售剩餘財產而有營業外收入，客觀上必有成本費用，即使未能提出成本及必要費用之證明文件，仍應依合理方法予以推估成本費用。易言之，要件事實的本體已經證明存在，僅係其具體的存在情形不明者，只能假定該具體情形不存在，而不能完全否定其所涉及之要件事實本體之存在，否則無異因噎廢食、因小失大，有違比例原則，此時即應依職權核定或酌定其具體情形。

2. 原審判決並明示：所得稅法施行細則第 73 條僅對各種行業「同業利潤標準」之形成過程為規範，並無將業外收益之推計，排除適用同業利潤標準之規範意旨存在，自難認「業外收益即不能推計成本」；「業外損益」科目之稅基核定，與業內活動所生之稅基核定，所應踐行之程序並無不同，稽徵機關應按「實質課稅原則」，本諸職權依查得資料或同業利潤標準予以推計。亦即稽徵機關可以依銷售同樣資產的行業利潤推估其淨利。且稽徵機關既未依職權為調查核定，違反行政程序法第 36 條及所得稅法第 83 條規定，並攸關其行政裁量權之行使，行政法院自得撤銷原處分（即復查決定），由稽徵機關重為適法的處分。惟因原審判決將原處分連根拔起（一併撤銷初核及復查決定），一旦確定，可能導致稽徵機關重為調查核定系爭所得額時，已逾核課期間，故於稽徵機關提起上訴後，經最高行政法院予以廢棄，發回更審。
3. 本件經發回由臺北高等行政法院更為審理後，兩造已達成和解（101 年度訴更一字第 106 號）。

四、最高行政法院 102 年度判字第 816 號判決

事實概要：

上訴人 A 公司為金屬品表面電鍍、板金、烤漆製造業者，民國 88 年度營利事業所得稅結算申報，原列報營業費用一傭金支出新臺幣（下同）62,070,000 元，被上訴人財政部北區國稅局初查核定傭金支出 0 元（本稅部分業經本院 98 年度判字第 1476 號判決維持確定）。嗣法務部調查局北部地區機動工作組（下稱北機組）認為上訴人涉嫌虛列傭金支出浮報成本，逃漏稅捐，除將其負責人江○○移送臺灣桃園地方法院檢察署檢察官偵查外

（刑案部分業經臺灣桃園地方法院以 97 年度訴字第 597 號判決無罪確定），另於 95 年 4 月 26 日通報被上訴人重行核定漏報所得額 62,070,000 元，並依所得稅法第 110 條第 1 項規定，按所漏稅額 15,517,500 元處 1 倍罰鍰 15,517,500 元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院三次判決駁回上訴人之訴（96 年度訴字第 4069 號判決、100 年度訴更一字第 134 號判決、101 年度訴更二字第 93 號判決），並經本院三次廢棄發回更審（100 年度判字第 1197 號判決、101 年度判字第 459 號判決、102 年度判字第 257 號判決）。嗣原審法院仍以 102 年度訴更三字第 1209 號判決駁回，上訴人不服，提起本件上訴。

判決要旨：

1. 行為時查核準則第 62 條規定：「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。」第 67 條第 1、2 項規定：「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。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，應依所得稅法第一百十條之規定處罰。」
2. 營利事業辦理所得稅結算申報，其費用或損失之列報，須經查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者，始構成漏報課稅所得額，應依所得稅法第 110 條之規定處罰；如有付款之事實，僅因帳證不全或有疑，致無法有效證明該項支出與申報科目相符，或係其他本業或附屬業務所需者，固得予以剔除，依法補稅，惟既非查明確無支付之事實，即難援引所得稅法第 110 條第 1 項之規定加以處罰。蓋稅捐徵收處分既屬國家行使課稅高權的結果，直接影響人民財產權，其證明程度自應以

「高度蓋然性」為原則，亦即適用「幾近於確實的蓋然性」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，法院固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，始能予以維持。故本院 39 年判字第 2 號判例要旨明示：「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。」（32 年判字第 16 號判例同此意旨）；行為時營利事業所得稅查核準則第 67 條規定即係本於與前述說明相同之意旨，區別補稅罰鍰處分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；且條文既指示「經查明」，則此「確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者」之要件事實，即應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任，於法院無法完全確信待證事實存在時，承擔其認定該事實不存在之不利利益。

3. 改制前 72 年判字第 336 號判例意旨謂：「為訴訟標的之法律關係，於確定之終局判決中已經裁判者，就該法律關係有既判力，當事人不得以該確定判決事件終結前所提出或得提出而未

提出訴之其他攻擊防禦方法，於新訴訟為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨之裁判。」固已明示確定判決之既判力具有「遮斷效」，然該判例開宗明義即謂：「訴訟標的之法律關係，於確定之終局判決中已經裁判者」，足見確定判決遮斷效之範圍，應僅限於「為訴訟標的之法律關係」。蓋確定判決之既判力，惟於判決主文所判斷之訴訟標的，始可發生；若訴訟標的以外之事項，縱令與為訴訟標的之法律關係有影響，因而於判決理由中對之有所判斷，亦不能因該判決已經確定而認此項判斷有既判力，此觀行政訴訟法第 213 條規定意旨自明（最高法院 73 年臺上字第 3292 號判例亦同此見解）。又行政訴訟法第 105 條第 1 項第 3 款既規定起訴應以訴狀表明「訴訟標的及其原因事實」，可知原因事實並非訴訟標的本身，其作用係在界定訴訟標的之範圍，尤其課稅處分的構成要件包括「稅捐主體」、「稅捐客體」、「稅基」、「稅率」、「稅捐減免」等要素，並涉及各種不同之原因事實，納稅義務人爭執的事由未必為全部，基於程序經濟與法安定性，自應以其聲明不服的事由界定訴訟標的之範圍。而撤銷訴訟的訴訟標的，依行政訴訟法第 4 條規定，應係「原告因行政機關之行政處分違法，並損害其權利或法律上之利益，而請求行政法院撤銷該行政處分之主張」，如果原告獲得確定勝訴判決，其既判力僅及於確認「原告對於訟爭行政處分有撤銷請求權」、「訟爭行政處分違法，並損害原告權利或法律上之利益」；如果行政法院判決駁回原告之訴確定，其既判力則僅及於確認「原告對於訟爭行政處分無撤銷請求權」、「訟爭行政處分並未違法，或損害原告權利或法律上之利益」。因此，就課稅處分的撤銷訴訟而言，原告既主張訟爭課稅處分所

依據事由違法，應予撤銷，其訴訟標的之範圍，即應限於原告所主張課稅處分根據違法的事由部分，並以此定既判力之範圍（未經確定判決的事項，仍有稅捐稽徵法第 21 條第 2 項、第 28 條第 1 項、第 2 項及行政程序法第 128 條之適用，不受既判力之拘束），且縱令原告敗訴確定，其效力亦僅係確認原告對於訟爭課稅處分經判決認定未違法的部分無撤銷請求權、該部分課稅處分並未違法或損害原告權利或法律上之利益，尚難謂認定該部分未違法所依據的事由具有既判力及遮斷效。

4. 本件上訴人於 88 年度營利事業所得稅結算申報，原列報營業費用—僱金支出 62,070,000 元，並列報研究與發展支出 23,874,244 元及可抵減稅額 4,774,849 元），被上訴人初查均否准認列，核定僱金支出 0 元，核定研究與發展支出及可抵減稅額亦均為 0 元，合計補徵營利事業所得稅額 20,633,908 元，上訴人循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 96 年度訴字第 696 號判決駁回其訴，並經本院 98 年度判字第 1476 號判決予以維持而確定，為兩造不爭之事實，足見上訴人對於其 88 年度營利事業所得稅核課處分所提撤銷訴訟之訴訟標的範圍，僅及於其爭議的僱金支出、研究與發展支出及可抵減稅額；且關於申報僱金支出部分，揆諸臺北高等行政法院 96 年度訴字第 696 號判決理由係謂：…等語，足見該撤銷訴訟確定判決之既判力，僅係確認上訴人對於其 88 年度營利事業所得稅核課處分在其曾經爭訟的僱金支出、研究與發展支出及可抵減稅額範圍內無撤銷請求權，暨確認該核課處分核定僱金支出、研究與發展支出及可抵減稅額均為 0 元部分未違法（上訴人不得再於其他訴訟主張列報系爭僱金支出、研究與發展支出及可抵減稅額，法院亦不得為相反之判斷），並未及於上訴人已申報或尚未申報之

其他經營本業及附屬業務所生費用。又前揭臺北高等行政法院 96 年度訴字第 696 號判決關於傭金支出部分之判斷理由係謂：…等語；本院 98 年度判字第 1476 號判決關於傭金支出部分之論駁理由係謂：…等語各在卷。足見有關上訴人 88 年度營利事業所得稅核課處分撤銷訴訟之確定判決，僅係認定上訴人未能證明香港 Y 公司當年度有提供仲介勞務之事實，基於客觀舉證責任分配理論，於「傭金支出之事實存否不明」時，應由其負擔不利益的法律效果，而不得認列該項傭金支出等情，顯未認定本件上訴人 88 年度申報營利事業所得稅「虛列傭金支出，短漏報營利事業所得稅」之事實。然原判決卻謂：「本件原告 88 年度申報營利事業所得稅虛列傭金支出，短漏報營利事業所得稅之事實，乃經本院 96 年度訴字第 696 號判決及最高行政法院 98 年度判字第 1476 號判決所認定，且已確定…96 年度訴字第 696 號判決就上開課稅事實已有明確認定，要非以事實真偽不明，而依客觀舉證責任之分配為據，論述原告之訴應予駁回」云云，容有誤會。且該 88 年度營利事業所得稅核課處分撤銷訴訟確定判決之既判力，僅及於上訴人不服原處分關於核定傭金支出、研究與發展支出及可抵減稅額均為 0 元部分所界定的訴訟標的範圍，並不及於其認定該部分未違法所依據的事由，然原判決卻謂該 88 年度營利事業所得稅核課處分撤銷訴訟之確定判決就傭金支出事實之判斷，原審法院「當受拘束」云云，亦有誤解。

5. 原判決雖謂「既無 Y 公司為之仲介之事實，原告仍於 88 年度營利事業所得稅申報時列報 62,070,000 元為對該公司之傭金支出，自屬虛偽列報，當然係基於逃漏稅捐之故意而為之，本院對此形成之心證已達『完全確信』之高度蓋然。」等語，然觀

其引述的證據資料，...，均未超出前揭臺北高等行政法院 96 年度訴字第 696 號判決關於傭金支出部分審酌的證據資料範圍，然該案判決僅得出「綜此，本件原告未能證明香港 Y 公司當年度有提供仲介勞務之事實」的結論，而本件原判決卻能得出「顯然 Y 公司並無實際提供其仲介勞務一事，至為灼然」結論，似嫌速斷；且縱令「無 Y 公司為之仲介之事實」，論理上亦僅能推定系爭支出非用以支付傭金，並未排除用以支付其他本業或附屬業務所需費用之可能，原審徒憑「無仲介事實」，即推斷上訴人列報系爭支出「自屬虛偽列報，當然係基於逃漏稅捐之故意而為之」，自有違論理法則；又上訴人於行政救濟過程中已提出 Y 公司在香港匯豐銀行之開戶資料、其與 Y 公司簽訂之銷售代理合約…對此有利於上訴人之事證，原審未加以斟酌取捨，遽為上訴人不利的認定，其理由尚屬不備。尤其原判決謂：…等語，顯然係於本件罰鍰處分之撤銷訴訟，要求受處分人即上訴人證明確有支付傭金之事實，否則應承擔「傭金支出之事實存否不明」的不利益，即以上訴人所提出證據資料的證明力有合理的可疑，不能證明確有支付傭金之事實，得出與傭金支出事實不存在相同之法律效果，逕認其係虛列費用逃稅，應依所得稅法第 110 條之規定處罰。揆諸前開說明，原判決之認定事實，核與前揭營利事業所得稅查核準則第 67 條第 2 項所揭示「確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者」之要件事實，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任之法則有違，自難加以維持。

6. 依營利事業所得稅查核準則第 67 條第 2 項規定，營利事業辦理所得稅結算申報，其費用或損失之列報，既須由稅捐稽徵機關查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者，始應依

所得稅法第 110 條之規定處罰，而本件綜觀原審卷內所存證據資料，上訴人已確實於 88 年 11 月 26 日、89 年 3 月 3 日、89 年 6 月 30 日分別匯款 21,627,000 元、11,012,620 元及 29,430,380 元（依斯時匯率分別折算為美金 681,594.71 元、358,483.72 元及 955,159.68 元）予 Y 公司，並未發現上訴人匯至 Y 公司之款項有回流情形，此有匯款水單、中央銀行外匯局 96 年 5 月 24 日台央外捌字第 0960024796 號函可稽；上訴人於行政救濟過程中已提示銷售代理合約、仲介往來文件、Y 公司解散證明文件及其在香港匯豐銀行之開戶資料，用以證明 Y 確為存在之公司；該銷售代理合約…，與上訴人提出之應付傭金計算明細表、應付傭金對帳單尚非不能勾稽；依李○○於系爭營利事業所得稅撤銷訴訟中之證詞，…對上訴人仍屬有利，則縱使上開證據資料尚無法證明上訴人確有支付傭金之事實，但亦無法證明上訴人「確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者」之處罰要件事實，揆諸前揭規定，即應由稅捐稽徵機關即被上訴人負擔客觀舉證責任，於法院無法完全確信處罰要件事實存在時，承擔其認定該事實不存在之不利益。然原審遽將此處罰要件事實存否不明的不利益效果歸於上訴人，而為上訴人敗訴之判決，於法自有不合。

解析：

1. 本判決揭示確定判決理由中對於原因事實之論斷，並無既判力，亦即判決確定之效力不及於原因事實本身。因此，納稅義務人於補稅撤銷訴訟即使受敗訴判決確定，就該訴訟標的相關的原因事實，仍得於其他訴訟，包括嗣後於同一基礎事實所涉及漏稅罰之撤銷訴訟，為相反之主張，法院亦不妨就同一原因

事實之存否為反於該確定判決意旨之論斷。

2. 本判決並揭示稅捐核課處分既屬國家行使課稅高權的結果，直接影響人民財產權，其證明程度自應以「幾近於真實的蓋然性」作為訴訟上證明程度的要求，但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。至於租稅裁罰處分，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，納稅義務人並無協力義務，其證明程度應一律達到「幾近於真實的蓋然性」，使法院得到真實的確信等意旨。惟其中論述用語，將「高度蓋然性」與「幾近於確實的蓋然性」混同，應予釐正。
3. 本件上訴人於另案補稅處分撤銷訴訟之確定判決，係從傭金支出是課稅所得額的減項，應由納稅義務人負擔客觀舉證責任的觀點出發，認為其帳證不全或有疑，不能有效證明香港 Y 公司當年度有提供仲介勞務之事實，致「傭金支出之事實存否不明」，應由上訴人負擔不利益的法律效果，而判決駁回其訴。但本件係裁罰處分的撤銷訴訟，「確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者」之要件事實，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任，且其證明程度必須達到「幾近於真實的蓋然性」。兩者適用的舉證責任分配與證明度均不同，判決結果自有可能不同。
4. 本件歷經最高行政法院三次廢棄原審判決，發回更審，臺北高等行政法院均判決駁回上訴人之訴。最後因更三審判決違背法令（證據法則）確定事實，經最高行政法院依行政訴訟法第 254 條第 2 項規定，斟酌該事實而自為判決，將原判決廢棄，

並撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），以求定紛止爭，避免纏訟不休。

丙、綜合所得稅

一、最高行政法院 93 年度判字第 1607 號判決

事實概要：

上訴人甲民國 82 年度綜合所得稅結算申報，自行申報綜合所得總額為新台幣（下同）2,076,774 元，經查被上訴人財政部臺北市國稅局查獲漏報利息所得 1,995,000 元，核定全部漏稅額為 543,823 元，乃予以補徵並裁處罰鍰 264,900 元。上訴人不服，循序提起行政訴訟。

判決要旨：

1. 按原則上稅務訴訟之舉證責任分配理論與一般行政訴訟相同，即主張權利或權限之人，於有疑義時除法律另有規定外，應就權利發生事實負舉證責任，而否認權利或權限之人或主張相反權利之人，對權利之障礙或是消滅、抑制之事實，負舉證責任，此觀行政訴訟法第一百三十六條準用民事訴訟法第二百七十七條之規定自明。至行政訴訟法第一百三十三條規定法院於撤銷訴訟應依職權調查證據，僅使法院於裁判時，作為裁判基礎之資料不受當事人主張之拘束，並得就依職權調查所得之資料，經辯論後，採為判決基礎，惟當事人之舉證責任並不能因法院採職權調查證據而免除。又稅捐法律關係，乃是依稅捐法之規定，大量且反覆成立之關係，具有其特殊性，稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間私經濟活動，其能掌握之資料自不若

當事人，是稅捐稽徵機關如已提出相當事證，客觀上已足能證明當事人之經濟活動，即難謂未盡舉證責任。

2. 查原判決認定上訴人漏報系爭利息所得，除有乙、丙及丁等三人於海調處之陳述外，並有支票往來明細、利息收入存入款明細表及支票影本等附於原處分卷及原審卷可稽，原判決認被上訴人已就其主張上訴人有系爭利息所得之事實盡舉證責任，上訴人未舉證系爭款項非利息，而係其他款項，不予採信其無向乙等人借款之主張，並未違反舉證責任分配原則、本院七十五年判字第三〇九號判例及行政訴訟法第一百三十三條規定。... 又原處分認上訴人本年度自丙取得之利息為六五一、〇〇〇元，自丁、乙取得之利息為一、三四四、〇〇〇元，合計一、九九五、〇〇〇元，有直接匯入上訴人之帳戶金額明細附原審八十九年度訴字第一七四四號案卷可稽，原判決已論明上訴人前述違章事實認定之證據、理由，無上訴人所指判決不備理由情形。

解析：

1. 本判決所謂「當事人之舉證責任並不能因法院採職權調查證據而免除」，係指行政訴訟法於撤銷訴訟或其他維護公益之訴訟，明定法院應依職權調查證據，故當事人並無主觀舉證責任。然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，故仍有客觀之舉證責任。
2. 本判決所謂「稅捐稽徵機關如已提出相當事證，客觀上已足能證明當事人之經濟活動，即難謂未盡舉證責任」，係指納稅義務人雖未盡協力義務，但法院依稽徵機關提出的證據，已對課稅事實的存在獲致真實的確信，得為納稅義務人敗訴之判決，

並非要件事實存否仍屬不明，而需決定不利益結果責任之歸屬。

二、最高行政法院 99 年度判字第 1291 號判決

事實概要：

上訴人於民國 89 年 9 月 1 日至 90 年 4 月 30 日期間係 OO 中醫診所負責人，90 年度綜合所得稅結算申報，列報取自該診所執行業務所得新臺幣（下同）0 元，經被上訴人核定執行業務所得 1,314,990 元，合併核定上訴人當年度綜合所得總額 2,782,870 元，發單補徵應納稅額 306,737 元。上訴人不服，循序提起行政訴訟。

判決要旨：

1. 私立醫療機構由醫師設立者，原則上該私立醫療機構登記之負責醫師為執行業務者，其執行業務所獲致之所得，依所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類歸課其綜合所得稅。且登記之負責醫師為執行業務者，依所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類規定有設帳之義務，並依所得稅法第 83 條規定，有提出帳證之協力義務，不提出者，即會受到推計課稅。易言之，私立醫療機構被查得有所得稅法所定之稅捐客體存在，登記之負責醫師提出帳證之協力義務立即產生。如登記之負責醫師主張另有未對外具名之實際所得人，亦必須有帳證及其他相關證據為憑，稅捐機關始能確定該私立醫療機構之出資、費用成本與盈虧是否由另實際所得人負擔，蓋登記之負責醫師為執行業務者，於該私立醫療機構執行業務活動之所得歸入其所得係為常態，如另有實際所得人，則為非常態，關於非常態情事之存在，基於稅捐法

域「資訊不對稱」之事物本質，自應由為此主張者負對該事實調查之協力義務。

2. 上訴人於 89 年 9 月 1 日至 90 年 4 月 30 日期間係 OO 中醫診所登記之負責醫師，並在該診所執行醫療業務，上訴人於 90 年綜合所得稅結算申報書亦自行申報該診所之損益表，該損益表載明上訴人為負責人並由上訴人蓋章確認，上訴人雖提出其與訴外人翁 OO 之契約書記載關於診所醫療事務外之人事行政及債務管理均由翁 OO 負責，開業期間，聯和中醫診所之營業稅金及補漏稅部分概由翁 OO 負擔等，尚難據以核認翁 OO 即為該診所負責人，本件上訴人係以其為該診所負責人名義申報各類所得扣繳暨免扣繳憑單，上訴人 90 年度綜合所得稅結算申報並列載其於該診所「執行業務所得」，94 年 10 月 5 日上訴人具文向被上訴人申請延期提示該診所 90 年度帳證，再於 94 年 11 月 14 日以電話聯絡表示因無法提示帳證同意被上訴人依法核定該診所執行業務所得，及上訴人於 94 年 9 月 22 日向被上訴人撤回其 89 年度綜合所得稅復查申請並自行繳納補稅金額，上訴人又未提示 90 年度該診所帳簿及憑證，就其確非實際負責人且該診所所得並非由其支配管領並未提出帳證及其他相關證據，本件堪以認定上訴人應係該診所之實際負責人...
3. 本件上訴人所提出之契約書其記載意旨為上訴人與訴外人翁 OO 雙方同意由上訴人擔任聯和中醫診所負責醫師，應係出於自由意志決定，則上訴人自明確知悉其係該診所之負責人，且該診所向被上訴人提出之執行業務所得收支報告表、收入明細表、損益表、申報薪資調查表在在均記載上訴人係該診所之負責人，並蓋用上訴人之印章，客觀上明確表現其係該診所之負

責人，至於上訴人與訴外人翁 OO 間內部如何出資及事務分配？係屬彼等之內部關係，上訴人事後自不得再主張其非該診所之負責人而不負系爭稅賦之責。

解析：

1. 從本判決之論證過程，可歸納出：稽徵機關對系爭執行業務所得歸屬上訴人，固應負擔舉證責任，但上訴人既然對系爭執行業務所得的存在並不爭執，只是抗辯其是掛名負責人，系爭執行業務所得不歸屬自己，另有未對外具名之實際所得人翁 OO 等語，即應就其抗辯之事實負擔提出本證的舉證責任。其次，亦可理解為：依稽徵機關查得的表面證據，可以證明系爭執行業務所得歸屬上訴人，上訴人既否認系爭執行業務所得歸屬於自己，即有提出反證（包括實際所得人係翁 OO 的證據）以推翻或動搖該表面證據的證明力之必要。
2. 本判決所謂「登記之負責醫師為執行業務者，於該私立醫療機構執行業務活動之所得歸入其所得係為常態，如另有實際所得人，則為非常態，關於非常態情事之存在，基於稅捐法域『資訊不對稱』之事物本質，自應由為此主張者負對該事實調查之協力義務。」似可以進一步論述：主張非常態事實者，應就該事實負擔客觀舉證責任。

三、最高行政法院 104 年度判字第 579 號判決

事實概要：

上訴人賴○○於民國 94 年度綜合所得稅結算申報，涉嫌漏報取自訴外人 A 公司、B 公司及 C 公司分配之營利所得新臺幣（下同）4,675,000 元、2,218,000 元及 1,840,000 元，經財政部賦

稅署查獲並通報被上訴人財政部臺北國稅局，被上訴人另查獲短漏報上訴人及受其扶養親屬訴外人賴△△之薪資及租賃所得合計 56,353 元，據以歸戶核定綜合所得總額 12,931,056 元，除補徵稅額 3,187,298 元外，並依漏報所得有無開立扣繳憑單，按所漏稅額分別處以 0.2 倍及 0.5 倍之罰鍰合計 1,587,556 元。上訴人就所謂取自 A 公司、B 公司及 C 公司之營利所得及罰鍰處分部分不服，循序提起行政訴訟。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

判決要旨：

1. 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，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任（稅捐稽徵法第 12 之 1 條第 4 項參照），其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，行政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。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% 之蓋然性或較強的蓋然性），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。再者，納稅義務人因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於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，其不利益應由稽徵機關承擔。又認定課稅事實之證據，係指足以證明行為人確有課稅事實之積極證據而

言，該項證據必須與待證事實相契合，始得採為認定課稅事實之資料，若課稅處分所認定之事實，與所採之證據，不相適合，或所憑之證據自相矛盾，即屬證據上理由矛盾，無法依論理法則或經驗法則判斷事實之真偽，該課稅處分在矛盾範圍內當然為違背法令。...

2. 觀諸上訴人於賦稅署 98 年 7 月 3 日談話筆錄，雖自承有投資 A 公司、B 公司及 C 公司等汽車旅館，相關比例及金額分別為 25%、10%、25%（比例）及 2,500 萬元、1,000 萬元、2,500 萬元，但依 A、B 及 C 公司之變更登記表所載，上訴人係登記為 A 及 B 公司股東，出資額分別為 250 萬元及 50 萬元，至於 C 公司則未登記為股東，兩相對照已有不符。且依上訴人所提其與 A、鄭△△及 C 公司資金借貸往來明細表記載（尚未提出其與 B 公司間的資金往來明細表），其於 91 至 93 年匯入鄭△△供 A 公司所用帳戶金額計 13,250,000 元，將現金或支票存入鄭○○供 A 公司所用帳戶計 1,175,000 元，合計 14,425,000 元（上訴人主張其中 2,500,000 元係投資股金，其餘款項 11,925,000 元則係借貸）；於 93 年匯入 D 籌備處以及後來轉換的 C 籌備處累計 10,000,000 元，亦均與前揭談話筆錄所載投資 A 公司、C 公司各 2,500 萬元之情形不符。又 C 公司負責人鄭△△於 98 年 6 月 23 日賦稅署約談時既稱：「本公司（即 C 公司）真正投資者分為 10 股」、「（C 公司）成立於 94 年度，經營汽車旅館業，登記資本額 1,000 萬元，.....但實際出資額與登記不相同，實際出資額為 1 億 1 仟萬元，由數個人認股（每股 1 千 1 百萬元）出資，記憶所及有賴○○及呂○○等人.....。」等語，則參與投資者之認股金額應係 1 千 1 百萬元的倍數（整數），不是前揭談話筆錄所載投資 C 公司

2 千 5 百萬元，或資金借貸往來明細表記載之 1 千萬元。又稽諸鄭○○供 A 公司所運用之帳戶，於 94 年間匯給上訴人的金額合計 4,675,000 元，約占當年度按比例匯款給上訴人等 5 人總金額 12,085,000 元的百分之 38.68；鄭○○供 B 公司所運用之帳戶，於 94 年間匯給上訴人的金額合計 2,218,000 元，約占當年度按比例匯款給上訴人等 8 人總金額 8,123,000 元的百分之 27.3；鄭△△供 C 公司所運用之帳戶，於 94 年間匯給上訴人的金額合計 1,840,000 元，約占當年度按比例匯款給上訴人等 4 人總金額 6,440,000 元的百分之 28.57，亦與前揭談話筆錄所載上訴人自承投資 A 公司、B 公司及 C 公司等汽車旅館，相關比例分別為 25%、10%、25%等情不符。足見原處分認定上訴人於 94 年間直接或間接取自 A、B 及 C 公司給付的款項 4,675,000 元、2,218,000 元及 1,840,000 元，全部屬於各公司營運盈餘分配予各股東之營利所得，與所採之證據，不盡符合，且其所憑之證據，綜合上訴人提出之反證資料，更顯互相矛盾，似已使本件之待證事項陷於真偽不明之狀態，原審未予詳細調查及釐清，徒以公司法上並無其所稱之股金回收款，而公司除非有減資或解散清算，亦無退還出資股本之情形等語為由，認定上訴人於 94 年間自 A 公司、B 公司及 C 公司獲得金錢之回饋，自係各公司營運盈餘分配予各股東之營利所得，上訴人所稱「到目前為止尚未完全回收」，應指當時該投資尚未還本之意等情，而完全排除資金借貸，取回本息之可能，容嫌速斷，其判決理由尚欠完備。

3. 再稽諸鄭△△於原審以證人身分結稱：「我已經洗腎一段時間了，接受詢問當時我因洗腎的反應很大，也是手術後的住院期間，但是賦稅署一直要我去接受詢問，我曾有出示醫院證明，

但賦稅署要求我一定要去接受詢問，我曾於電話中表示我已經生病並接受了手術，醫院的醫生其實並不同意我出院接受調查，我只能請假，但是賦稅署承辦人都不接受，後來第三次又要我去接受詢問，我再度表示我因病實在無法到場，我只能透過民意代表表達，但是賦稅署承辦人一定要我到場，我不得已只好去接受詢問，我接受詢問時，我的血壓很高、聲帶也不好，我去的時候，時間拖很久，當時的筆錄做到快要 7 點，於筆錄上的字樣我看不太清楚，我有老花眼，我也看不清楚，雖然承辦人有念給我聽，但我因看不清楚筆錄，也對內容有意見，我不願意簽名，我們本來僵在那裡，後來他們有一個科長出來要我簽名，並說會影印一份給我，讓我就覺得不一樣的地方，予以說明後提出書面即可，後來我把內容修改後，於第三天提出更正內容的文件，本來當天賦稅署不蓋收文章，而後來案子到了中區國稅局後，該局承辦人說卷內沒有該更正內容的，所以我就提出該更正的即是原證 3，原證 3 的內容是我與施會計師核對帳證資料後，我打字的」等語，及其所提出台中榮民總醫院於 98 年 4 月 17 日、6 月 2 日開立的診斷證明書（診斷慢性腎衰竭、聲帶結節）為證；暨 A 公司、B 公司及 C 公司的簽證施會計師出庭結稱：「我有陪同鄭△△去應訊，當時訊問了很久，記憶中到了 6 點多才結束，鄭△△本來不願簽名，後來賦稅署的科長出來說話，而鄭△△當時在生病，精神已經很恍惚，也有醫生證明，經過長時間的詢問後，該等內容實有疑義，所以鄭△△不願簽名，而賦稅署的科長出來說了以後，就在筆錄後面加了一句話，說是要以後來更正的內容為準。」、「鄭△△本來不願簽名，說是所載內容與其所述並不相同，當時我只是陪同而去，我沒有與賦稅署人員發生爭執，

只有鄭△△就筆錄內容有出入乙節與賦稅署人員爭執。」等語。可知鄭△△於 98 年 6 月 23 日在賦稅署接受約談時精神狀態是否清醒、談話筆錄是否完全依照其敘述的內容記載？均有疑義，顯已削弱其對於待證事項的證明力，似難憑該談話筆錄記載「本公司（即 C 公司）真正投資者分為 10 股，按比例每月或隔月會匯股金予投資者」等語，即推測「上訴人投資於該公司而每月自公司獲得金錢之回饋，自係各公司營運盈餘分配予各股東之營利所得」。且鄭△△於 98 年 6 月 23 日在賦稅署接受約談時係陳稱：「（請問您貴公司有無盈餘分配，如何分配？）投資者投資鉅額資金迄今數年尚未回收。」（即未承認有盈餘分配），並於約談後針對談話筆錄不符合其原意部分，提出補充說明加以更正，其中就 C 公司成立部分，陳稱其原意為「D 籌備處，原預計出資總額為 1 億 1 仟萬元，後因股東會上，各股東理念不和致使合作案破裂...決定於 94 年度自行成立 C 公司，資本額為 1 千萬元...不足款項央請賴○○、呂○○...等人原 D 出資者將資金借與我們...」；就談話筆錄所載「按比例每月或隔月會匯股金予投資者」等語，陳稱「上答實為貴署稽核所撰，而非本人回答。原意：該等資金係指本人借予公司之借款及股東墊款之返還。」。另施會計師亦結稱：「本來證人鄭△△夫妻先成立 D 籌備處，原告本來當股東，錢也匯進來了，後來購地不成，D 旅館就開不成了，但該款項原告沒有拿回去，後來就轉為 C 公司，成為鄭△△向原告的借款，原告與股東劉○○是姻親的關係，他們之間都有資金往來，汽車旅館僅是一部分，還有別的部分，於別的部分鄭△△沒有經手，是鄭△△的父親、哥哥在做。」、「（原告訴訟代理人：請提示原處分第 14~21 頁資產負債表予證人閱覽，盈

餘部分也是登記為『0』乙節，則有無分配盈餘給股東之情形？) 因為剛開業，帳上累積虧損，所以沒有辦法分配盈餘，也就沒有申報給國稅局。」、「於汽車旅館部分，我僅接觸 A 公司、B 公司及 C 公司這三家公司，我並不清楚盈餘、分配的詳情；但是實務上來看，一般而言，是不太可能於兩三年就有盈餘可以分配給股東。」等語，以上卷證（即上訴人提出的反證）是否使本件之待證事項（即上訴人於 94 年間直接或間接取自 A、B 及 C 公司給付的款項 4,675,000 元、2,218,000 元及 1,840,000 元，屬於各公司營運盈餘分配予各股東之營利所得？）陷於真偽不明之狀態，並非無斟酌之餘地。原判決徒以「尚難認賦稅署人員有強迫鄭△△簽名之情形...該談話紀錄並無欠缺證據能力」，即將上開有利於上訴人之事證恣置不論，容有未洽。

4. 按有限公司之股東雖不能聲明退股，僅得依循減資或解散清算的程序，取回其出資股本（公司法第 106 條第 4 項、第 113 條參照），但此所謂出資，係指依公司法登記之出資額而言，若非依法登記的出資額，無論其以何種名義直接或間接供公司使用，均不受必須依循減資或解散清算的程序，始得取回的限制。本件上訴人既僅登記為 A 及 B 公司的股東，出資額分別為 250 萬元及 50 萬元，則其超過此登記出資額，透過鄭△△或鄭○○帳戶所提供給 A 公司使用的資金（上訴人供 B 公司使用的資金實際有多少，尚待查明），以及直接匯入 D 籌備處、C 籌備處帳戶，供 C 公司（其未登記為股東）使用之資金，無論其性質為股東個人間的借款、股東與公司間的借款、非股東與公司間的借款或係上訴人私下的投資行為（隱名出資），均無須依循減資或解散清算的程序，即得取回。原判決

未慮及上訴人係於登記出資額以外，或非登記股東而提供資金供公司使用，徒以「公司法上並無其所稱之股金回收款，而公司除非有減資或解散清算，亦無退還出資股本之情形」，認定上訴人於 94 年間自 A 公司、B 公司及 C 公司獲得金錢之回饋，自係各公司營運盈餘分配予各股東之營利所得云云，即與前揭論理與經驗法則有違。

解析：

1. 本判決指明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% 之蓋然性或較強的蓋然性），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。再者，納稅義務人因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於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，其不利益應由稽徵機關承擔。
2. 本判決並指明非依法登記的出資額，無論其以何種名義直接或間接供公司使用，均不受必須依循減資或解散清算的程序，始得取回的限制之論理與經驗法則。
3. 本件待證事實為上訴人於 94 年間直接或間接取自 A、B 及 C 公司給付的款項，是否全部屬於各公司營運盈餘分配予各股東之營利所得，自應由稽徵機關完全負擔客觀舉證責任，不涉及課稅所得額之減項，由稽徵機關或納稅義務人負擔舉證責任的問題。

四、臺北高等行政法院 89 年度訴字第 2759 號判決

事實概要：

原告民國 78 年度綜合所得稅結算申報，原經被告核定綜合所得總額為新台幣 58,381,266 元在案，嗣經查得原告本年度有財產（證券）交易所得 2,299,179,607 元，乃予以增列併課其當年度綜合所得稅，核定其綜合所得總額為 2,357,560,873 元。原告不服，申經被告復查結果，准予核減（證券）交易所得計 382,447,411 元，原告仍表不服，遂向財政部循序提起訴願，案經財政部訴願決定撤銷原處分，著由被告另為適法之處分。案經被告重核復查決定，准予核減財產（證券）交易所得 444,150,422 元，變更核定財產（證券）交易所得為 1,472,581,774 元，綜合所得總額為 1,530,962,040 元，淨額為 1,528,318,945 元。原告猶有未服，乃就重核復查決定系爭財產（證券）交易所得 1,472,581,774 元，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

判決要旨：

1. 按稅捐之稽徵乃科人民以義務，課稅事實之存在自應依證據認定之，無證據自不得以擬制推測之方法，推定課稅事實之存在。又認定課稅事實之證據，係指足以證明行為人確有課稅事實之積極證據而言，該項證據必須與待證事實相契合，始得採為認定課稅事實之資料，若課稅處分所認定之事實，與所採之證據，不相適合，或所提出之證據自相矛盾，即屬證據上理由矛盾，該課稅處分當然為違背法令。再按基於實質課稅原則，稽徵機關於調查課稅事實時，自應就有利及不利納稅義務人之事實，一律注意，不得僅採不利事實而捨有利事實於不顧。

2. A 公司之營業員陳 OO 於八十年五月二十一日在調查局應訊所作之自白筆錄雖記載...云云，但僅有一總數，並未釋明其計算之明細，亦未檢附相關之委託書、交割單據或會計帳冊，無從檢驗其數目是否正確，其供詞之證據力已嫌薄弱。迨本院審理時，陳 OO 則證稱：...揆諸陳 OO 既未實際為原告買賣股票，其如何能知悉原告買賣股票之金額，可見其在調查局應訊所作之自白，至多僅係轉述其聽聞之數目，被告未加查證，遽採為核定本件原告證券交易所得之基礎，自有可議。...陳 OO 該段陳述之金額即使為真，亦應屬鄭 OO 使用陳 OO 營業員名義為其「全部」客戶接單，且使用陳□□帳戶之交易金額，並非專屬原告一人之交易金額，故調查局移送書上將陳 OO 該段陳述之金額，全數作為原告一人使用陳□□帳戶買進賣出之數額，恐係以偏概全，尚不足採為認定本件原告證券交易所得之憑據。
3. 依被告於本院審理時所提供之...查上開賣出金額係被告依據財稅中心所產出之陳□□七十八年度證券交易清單資料彙總計算而得，其數據應屬精確，反觀陳 OO 於八十年五月二十一日在調查局應訊所作之自白筆錄卻記載...，核其供述之陳□□帳戶全年賣出股票總金額一〇、九四二、六五一、七五元，與上開被告依據財稅中心所產出之交易清單資料彙總計算之數目，均不相符，且相差在四億七千八百萬元以上，陳 OO 所供述之彙總數據顯然有誤...，則其所提供以營業員名義為分別統計之分項數據，...即有誤謬之虞，被告援引此賣出金額核算原告七十八年度之證券交易所得，自難期為正確。
4. 又依被告於本院審理中依財稅中心所產出之陳□□七十八年度證券交易清單，彙整製作之「A 公司陳□□帳戶七十八年度證

券交易所彙總表」及其分類明細表所示：...足見 A 公司陳□□帳戶七十八年度賣出之股票，並不全然來自於同一帳戶內買進之同一公司股票，其帳戶內買進之金額，並未完整反映賣出股票之成本，即賣出股票之金額中，有部分在同一帳戶內找不到取得之成本，則以同一帳戶內賣出股票之金額減掉買進金額之餘額，作為當事人之證券交易所所得，就某部分之金額而言，無異純以股票賣出價額作為證券交易所所得，或以取得不同公司股票之花費作為出售另一家公司股票之成本而計算交易所所得，其謬誤極為顯然。...

5. 至於被告於本院審理中依財稅中心所產出之陳□□七十八年度證券交易清單資料，經按先進先出法單獨計算 A 公司七十八年度以陳□□帳戶買賣各類股票之全年交易損益，其中所稱之「正常交易出售損益」係指彙總各家股票之單筆賣出交易成交價額減除各該同一家股票按先進先出法所核算之成本及必要費用後之餘額，固無可議，惟另所謂「異常交易損益」云云，則係因該帳戶內前述建台...等六十九家之股票，賣出張數超過買進張數，亦即部分賣出之股票，無取得股票紀錄可查，而原告亦未能提供買進成本證明或其他證明，被告乃以彙總各該類股票之單筆賣出交易成交價額減除同一家股票依七十七年度平均收盤價格（無平均收盤價格者，以公開承銷之銷售價格為準）所核算之成本及必要費用後之餘額，作為其「異常交易損益」。此部分即有可議，因被告所遵循之課徵注意事項「十一、前條所稱成本，依左列規定：...（八）無取得股票紀錄可查者，依投資人提供之買進成本證明或其他證明為準；投資人未如期提供或無法舉證者，以出售年度之上年度同一公司發行同種上市股票之平均收盤價格為準；無上年度平均收盤價格

者，以公開承銷之銷售價格為準。」並無明確之法律授權依據，且其在部分賣出之股票，無取得股票紀錄可查之情況下，逕以同一年度（即七十八年度）為賣出股票當初之取得年度而計算其交易所得，則根本無任何法令依據（上開課徵注意事項對於此種情形亦未規範）。從而被告「按先進先出法單獨計算 A 公司七十八年度以陳□□帳戶買賣各類股票之全年交易損益為二、一七七、四七五、五一三元，即正常交易出售損益二四三、九〇二、九〇四元與異常交易損益一、九三三、五七二、六〇九元之合計數」，在法律上即無證據價值可言，其用以檢驗被告依調查局刑事案件八十年五月十五日防字第〇一三號移送書所列，由鄭〇〇君以營業員陳〇〇名義利用陳□□帳號替原告買賣股票之進出金額所計算之系爭證券交易所得一、四七二、五八一、七七四元，自無可採。

解析：

1. 個人出售 78 年 1 月 1 日以後取得之上市股票，其全年出售總金額超過一千萬元者，其交易所得自 78 年 1 月 1 日起應課徵所得稅，惟此辦法僅實施一年，自 79 年 1 月 1 日起，證券交易所得又停止課徵所得稅（所得稅法第 4 條之 1 參照）。
2. 本判決係以稽徵機關調查證據未就有利及不利納稅義務人之事項，一律注意，且認定之事實與所採之證據不相適合，或所提出之證據自相矛盾，並在部分賣出之股票，無取得股票紀錄可查之情況下，逕以同一年度（即 78 年度）為賣出股票當初之取得年度而計算其交易所得，根本無任何法令依據，而將訴願決定及原處分（即復查決定）不利於原告部分予以撤銷，由被告依本判決意旨重新查核，另為適法之處分。乃基於本件事證

浩繁，推計證券交易之成本費用，涉及統計等專業技術及行政裁量，一時難以釐清，且由原處分機關重新調查，較為經濟之考量。

3. 本判決未經被告上訴而確定，稽徵機關重為復查決定結果，再予核減原告財產（證券）交易所得 1,460,386,629 元，變更核定綜合所得總額為 70,575,411 元，淨額為 67,932,316 元。原告仍表不服，復循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院判決以 92 年度訴字第 5206 號判決駁回其訴。原告於 94 年 2 月 14 日提起上訴，因未於上訴狀內表明上訴理由，臺北高等行政法院乃於其提起上訴 20 日後裁定駁回上訴確定。

丁、贈與稅

一、改制前行政法院 89 年度判字第 1179 號判決

事實概要：

緣原告於民國 80 年 6 月 3 日領取天母運動場工程用地徵收補償費後，於 82 年 7 月 6 日自士林農會天母分部開立台灣省合作金庫支票新台幣（以下同）5,000,000 元存入原告之子謝 OO 臺北區中小企業銀行帳戶內，未依規定申報贈與稅，案經被告查獲並通知十日內補報，原告未依限補報，被告乃於 86 年 5 月 12 日核定贈與總額 5,000,000 元，淨額為 4,550,000 元，應課徵贈與稅額為 598,750 元，並處罰鍰 598,750 元，原告不服，循序提起本件行政訴訟。

判決要旨：

1. 原告於八十二年七月六日自士林區農會天母分部開立台灣省合

作金庫支票五、〇〇〇、〇〇〇元，存入其子謝〇〇於臺北區中小企業銀行帳戶內，是原告以自己之財產無償匯入其子謝〇〇，而謝〇〇未予拒絕而允受，就形式上觀之，已符合上開民法及遺產及贈與稅法所定贈與要件。被告（原告之誤寫）如否認為贈與，依行政訴訟法第三十三條（按係指89年6月30日以前施行之行政訴訟法）準用民事訴訟法第二百七十七條規定，自應就此有利之事實負舉證責任。

2. 原告固主張贈與雖為所有權移轉原因之一，但並非唯一之法律關係，此外如買賣、借貸、信託等，亦為所有權移轉之原因，原告之將該五、〇〇〇、〇〇〇元匯入謝〇〇銀行帳戶係為分散利息所得，以免累計稅率增加稅負云云。然查：該筆金錢所有權之移轉，如非贈與，是否買賣、借貸、信託等因，原告迄未能提出具體證據以實其說，已難遽信，況原告於當年有何利息收入，如何利用謝〇〇為「人頭」以資節稅，亦未詳舉事證，予以釐清，僅泛指欲分散利息所得，並無證據足佐，自難採信。至原告主張將該五、〇〇〇、〇〇〇元存於謝〇〇帳戶達三年，謝〇〇均未動用乙節，亦未據舉證，退步言之，縱有此事，要不得因謝〇〇於該期間未動用該款，即謂其對該存款毫無支配、處分之權；至存款期間之利息所得，由卷附臺北區中小企業銀行取款條上均蓋用謝〇〇之印鑑，自係以謝〇〇名義具領，至實質上由何人取用，並非重要，亦不能執此為有利原告之認定。

解析：

1. 親子間資金的移轉，基於人倫之常，可以從外觀事實推定有贈與的意思，納稅義務人如果否認為贈與，需要提出反證證明系

爭資金的移轉非出於無償原因（借貸、償債或借名寄放等），以動搖或推翻法院已暫時形成系爭資金係無償移轉之心證。

2. 本判決所謂「原告如否認為贈與，自應就此有利之事實負舉證責任」，應理解為原告如果否認為贈與，需要提出反證以動搖或推翻從外觀無對價移轉事實所為贈與之推定。

二、改制前行政法院 89 年度判字第 1953 號判決

事實概要：

原告於民國 83 年 8 月 15 日提領新台幣（下同）17,400,000 元繳付其女陳 OO 投資 A 公司之股票款，被告機關以其係以自己之資金無償為他人購置財產，乃依行為時遺產及贈與稅法第 5 條第 3 款規定，核定其贈與額為 17,400,000 元，併計本年度前次贈與額 401,400 元，核定贈與總額為 17,801,400 元，淨額為 17,351,400 元，發單課徵贈與稅 4,851,810 元。原告不服，循序提起本件行政訴訟。

判決要旨：

1. 按金錢之借貸與贈與，客觀上均係當事人之一方將金錢所有權移轉於他方，所不同者在於當事人雙方如何約定，如約定將來他方須返還同額金錢者即為借貸，如約定無償給與者則為贈與；唯後者始為贈與稅課徵之標的。按當事人主張之事實須負舉證責任，倘所提之證據，不足為其主張事實之證明，自不能認其主張為真實，本院三十一年判字第五十三號判例著有明文。原告對於借貸關係之存在自須負與舉證責任。本件金錢授受之雙方為父女至親，原告主張借貸關係未能提出書面契約，固合於社會之常情，惟原告仍須以其他之證據證明借貸關係存

在。

2. 關於原告父女在金錢交付前是否對於借貸意思表示一致，原告未能證明；至於被告是否返還借款，原告雖主張其女陳 OO 於八十年起開始投資國內房地產，自美匯入美金五十萬元，由原告及其妻陳 OOO 代為處理，並以其妻之名義在萬通商業銀行中和分行開立 OOO-OOO-OOO-OOOO-O 號帳戶專門處理投資事務，八十三年九月一日陳 OOO 即以此一帳戶之存款轉帳償還原告之銀行貸款。惟查上開帳戶資金出入頻繁，有原告提出之銀行往來資料在卷可稽，究竟上開陳 OO 匯入之美金投資之損益情況如何，是否果如原告所稱陳 OO 以其自有資金清償完畢，均有賴原告舉證證明，從而被告於復查程序中通知原告提示陳 OO 之資金流程證明並無不合。乃原告未能提出該項證明，其舉證責任未盡。

解析：

1. 遺產及贈與稅法第 5 條第 3 款規定：「以自己之資金，無償為他人購置財產者」，其資金以贈與論，「但該財產為不動產者」，其不動產以贈與論，形式意義上雖為法律上的擬制，惟條文既曰「無償」，他人亦已允受，即符合同法第 4 條第 2 項規定之贈與要件，並無擬制的必要，另為擬制的規定，適用上反容易產生混淆。
2. 上開條款之適用，必須是「無償的意思」已經獲得確實證明，如果稽徵機關只是查獲成年子女購置財產，資金卻由其父母繳付的事實，僅能依經驗法則，事實上推定該資金係由其父母贈與，不能援引本條款規定，視為贈與。
3. 本件稽徵機關只是查獲原告投資 A 公司，股款卻由其父母繳

付的事實，卻援引遺產及贈與稅法第 5 條第 3 款規定，以贈與論，容有未洽。所幸，行政法院仍認為系爭股款的繳付僅能推定有贈與的意思，而予以原告提反證動搖或推翻的機會。惟本判決所謂「原告未能提出該項證明，其舉證責任未盡」，應作「原告所提出反證無法動搖或推翻系爭贈與事實」的理解。

三、改制前行政法院 89 年度判字第 1988 號判決

事實概要：

緣原告之父林 OO 於民國 83 年 7 月 20 日死亡，被告於查核林 OO 遺產案時，發現原告於 83 年 6 月 10 日、7 月 15 日及 7 月 18 日由林 OO 帳戶內分別轉帳或提現新台幣（下同）5,000,065 元及 1,100,033 元、1,500,033 元，電匯至 A 公司陳 OO 及劉 OO 之戶頭內，認屬林 OO 對原告之贈與，乃核定林 OO 贈與總額 7,600,131 元，贈與稅 1,258,284 元，以林 OO 全體繼承人（包括原告等六人）為納稅義務人，發單課徵贈與稅。原告不服，申經復查結果，未准變更，訴經財政部訴願決定將原處分撤銷，由被告另為適法之處分。案經被告重為復查決定，准予追減贈與總額 2,600,066 元，其餘部分未准變更，原告就 83 年 6 月 10 日贈與款項 5,000,065 元部分，提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

判決要旨：

1. 按財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受之行為，應依法課徵贈與稅。財產所有人將其財產片面移轉予他人，並經他人受領（或提領）者，稅捐稽徵機關即可作有將財產無償移轉予他人之認定，如該財產所有人主張其財產之移轉

並非無償（如買賣或借貸、清償等法律關係）之事實者，自應負舉證責任。

2. 經查原告在其父林 OO 住院不能外出期間，於 83 年 6 月 10 日自林 OO 在高雄市第三信用合作社鼓山分社帳戶提領 5,000,065 元，電匯至 A 公司陳 OO 之高雄銀行三民分行戶頭內，為原告所不否認，並有匯款委託書（代收入傳票）影本附卷足憑。依上開說明，原告自應就其何以將其提領之現金移動電匯至 A 公司戶頭內之原因事實負舉證責任。原告雖指稱上開匯款係為林 OO 清償前欠陳 OO 之債務，惟查原告係將上開款項匯入 A 公司之帳戶，並非匯入陳 OO 之個人帳戶，該款自難認係林 OO 清償前欠陳 OO 個人之債務，且原告迄未能提示何以匯款至 A 公司之原因及該公司如何入帳等相關資料，以證明林 OO 與陳 OO 之間之債權債務確實存在，所稱尚不足採。

解析：

1. 按財產所有人移轉財產係出於無償意思，為贈與稅成立之要件，此項要件應由稽徵機關負擔客觀舉證責任，亦即於財產所有人移轉財產是否出於無償意思，陷於真偽不明時，由稽徵機關負擔無法證明此項事實之危險，此徵諸依法行政原則及規範有利理論甚為明確。惟就近親間財產之移轉而言，如外觀上係片面無代價，依親屬人倫的經驗法則，固可事實上推定為贈與，減輕稽徵機關的舉證責任，而由否認贈與事實的納稅義務人（財產所有人）盡其協力義務說明系爭財產之移轉非出於無償原因，然其所提出用以動搖或推翻系爭贈與行為之推定者，係反證，並非本證，易言之，納稅義務人（財產所有人）對於

系爭財產之移轉非出於無償原因，僅有完整及真實說明之協力義務，並無客觀舉證責任。至於非近親間財產之移轉，縱使外觀上係片面無代價，亦無任何經驗法則，可資事實上推定為贈與。

2. 本判決所謂「財產所有人將其財產片面移轉予他人，並經他人受領（或提領）者，稅捐稽徵機關即可作有將財產無償移轉予他人之認定，如該財產所有人主張其財產之移轉並非無償（如買賣或借貸、清償等法律關係）之事實者，自應負舉證責任」，參照其基礎事實係原告於 83 年 6 月 10 日由其父帳戶內提領現金 5,000,065 元電匯至 A 公司之戶頭內，應係指近親間財產之移轉（提領現金），稽徵機關可作有將其財產無償移轉之「事實上推定」。至於財產所有人「自應負舉證責任」，應理解為「盡協力義務提出反證以證明非出於無償原因」之意。
3. 本件原告在其父林 OO 住院不能外出期間，自林 OO 的銀行提領 5,000,065 元，係電匯至 A 公司之銀行戶頭內，並非原告自己的帳戶，雖原告不能證明其原因（用途），但從事實上推定為對於原告之贈與，似嫌牽強，蓋其不能證明用途，有可能因該匯款係出於藏匿遺產之目的（蓋然性頗高），不是要贈與原告，如依現行遺產及贈與稅法施行細則第 13 條規定：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債、出售財產或提領存款，而其繼承人對該項借款、價金或存款不能證明其用途者，該項借款、價金或存款，仍應列入遺產課稅。」即可處理類似本件原告提領存款之情形，惟「提領存款」仍應列入遺產課稅之規定，乃 85 年 4 月 17 日修正時所新增，本件行為時係 83 年間，當時該第 13 條係規定：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金

不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。」並無「提領存款」之法文，被告機關為了稽徵目的，勉強將系爭「提領存款」行為從事實上推定為贈與，再依行為時遺產及贈與稅法第 15 條第 2 款規定，將林 OO 死亡前三年內贈與子女之財產，視為遺產，併入其遺產總額課稅。

四、最高行政法院 98 年度判字第 923 號判決

事實概要：

被上訴人於民國 91 年間移轉所有坐落臺北縣三重市 2 筆土地，移轉土地現值為新臺幣（下同）44,412,600 元，被列為 92 年綜合所得稅個案調查之選查對象，經上訴人追查資金去向，查得被上訴人於 92 年 10 月 20 日將其存款 20,000,000 元（下稱系爭款項）轉入其女許 OO 銀行帳戶，未辦理贈與稅申報，核有遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定贈與情事，遂核定本次贈與總額為 20,000,000 元，併計前次贈與 12,731,873 元，核定贈與總額 32,731,873 元，應納稅額 6,859,781 元，並處 1 倍罰鍰計 6,859,700 元。被上訴人不服，循序提起行政訴訟。經臺北高等行政法院 95 年度訴字第 1190 號判決「訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷」，上訴人不服，提起上訴。

判決要旨：

1. 本件贈與稅之待證事實為「被上訴人對其女許 OO 之現金贈與」，應由上訴人負舉證責任並無疑義。惟鑑於親子間財富資源之移動以無償為常態，且有關財富資源移動之原因關係及證據資料，主要掌握在親子內部間，及稅務案件具有大量性行政之事物本質，稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有因

難，為貫徹課稅公平原則，自應認屬納稅義務人所得支配或掌握之課稅要件事實，及原因關係證據資料，納稅義務人應負有完全且真實陳述之協力義務。

2. 自上述系爭 20,000,000 元資金移動之過程，即被上訴人所有之金錢移轉至許 OO 名義之帳戶，由許 OO 受領該金錢後，全部已歸其實力支配範圍，嗣其中 15,000,000 元亦以許 OO 名義轉定期存款方式支配，則上訴人認被上訴人此行為已構成遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定之贈與，即非全然無據。故依上述本院見解，被上訴人主張系爭 20,000,000 元之移轉，其原因關係並非贈與，即應由被上訴人就其移轉原因負完全且真實陳述之協力義務。
3. 依被上訴人之入出境紀錄，被上訴人於 92 年 10 月 16 日出國，又依被上訴人一般活存帳戶 92 年 10 月 17 日轉帳支出 20,000,000 元至被上訴人支票帳戶，92 年 10 月 20 日在許 OO 銀行帳戶，交換票據 20,000,000 元（即系爭金額），被上訴人 92 年 10 月 20 日自銀行帳戶轉出 20,000,000 元，進入許 OO 銀行帳戶後之第 4 天（92 年 10 月 24 日），許 OO 便將其中 15,000,000 元以許 OO 名義轉存 3 紙 5,000,000 元之 1 年期之定期存款，定存期間自 92 年 10 月 24 日至 93 年 10 月 24 日止，存款利息並由許 OO 申報 92 年度綜合所得稅，有綜合所得稅結算申報書、各類所得扣繳憑單暨免扣繳憑單、1 年期定期存單資料附卷可稽。足見許 OO 已認定系爭存款為其所有，故產生之存款利息由其申報綜合所得稅。倘若許 OO 當時確係受被上訴人委託保管系爭款項要洽購買土地，於土地買賣談成，隨時即須支付土地款，卻將其中 15,000,000 元轉存 1 年期定期存單，已有違一般經驗法則及社會常情。...原審並未調查

被上訴人是否將其存摺、印章交付許 OO 保管及為被上訴人處理支票提款、存入許 OO 帳戶，尤其渠等間為父女關係，彼此信賴度甚高，非全無可能，果如被上訴人之存摺、印章交付許 OO 保管，許 OO 稱惟恐被騙，以被上訴人帳戶內當時尚有活存餘額 30,266,129.46 元，何以未見轉定存等其所謂防詐騙之處理？況被上訴人 92 年 10 月 16 日出國後，短短 2 個星期即回國，直至 93 年 2 月 6 日始再出國，如於該短短 2 個星期內談妥購買之土地，又以被上訴人之存摺、印章早已交付許 OO 保管，被上訴人何以不能委由許 OO 於買賣談成之際由被上訴人帳戶直接移轉資金支付定金或價款，反而預先移轉鉅額資金予許 OO，而許 OO 竟不顧土地款將有急用即轉存 1 年期定存，豈非有所矛盾。則許 OO 上開所稱，亦與常情不符。

解析：

1. 本判決揭示系爭贈與稅之待證事實為父親對子女之現金贈與，應由稽徵機關負舉證責任並無疑義。惟鑑於親子間財富資源之移動以無償為常態，且有關財富資源移動之原因關係及證據資料，主要掌握在親子內部間，及稅務案件具有大量性行政之事物本質，稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有困難，為貫徹課稅公平原則，自應認納稅義務人對於系爭資金之移轉原因負有完全且真實陳述之協力義務等意旨，誠屬的論。
2. 本判決將原審判決廢棄，發回臺北高等行政法院，經臺北高等行政法院 98 年度訴更一字第 124 號判決原告之訴駁回，原告提起上訴，再經最高行政法院認補稅部分上訴無理由，裁罰部分，因行為後遺產及贈與稅法第 44 條於 98 年 1 月 21 日修正公佈，將納稅義務人違反第 24 條規定未依限辦理贈與稅申報

者「按核定應納稅額加處 1 倍至 2 倍之罰鍰」，修正為「按核定應納稅額加處 2 倍以下之罰鍰」，上訴有理由，而以 100 年度判字第 2126 號判決：「原判決關於罰鍰及該訴訟費用部分均廢棄，廢棄部分訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。其餘上訴駁回。」

3. 遺產及贈與稅法第 19 條於 98 年 1 月 21 日修正前，其規定之贈與稅累進稅率，最高達 50%（超過 4 千 5 百萬元部分）。本件贈與總額為 20,000,000 元，併計前次贈與 12,731,873 元，同年度贈與總額 32,731,873 元，減除行為時第 22 條規定之免稅額 1 百萬元後之課稅贈與淨額 31,731,873 元，就超過 2 千 9 百萬元部分，適用 42% 稅率，計算應納稅額為 9,042,387 元，減除前次贈與已繳之贈與稅額 2,182,606 元後，本件應納稅額為 6,859,781 元，再處 1 倍罰鍰 6,859,700 元，合計 13,719,481 元，已超過本件贈與總額的 68%，對於贈與人而言，除已付出的贈與金額 20,000,000 元外，必須再額外支出贈與稅及罰鍰合計 13,719,481 元，負擔不可謂不重。

五、最高行政法院 100 年度判字第 8 號判決

事實概要：

被上訴人財政部臺灣省南區國稅局依選案通報資料查得上訴人蔡○○於民國 94 年 10 月 12 日將其所有 A 公司股票 1,927,184 股，移轉予其兄即訴外人△△△，被上訴人初查以上訴人涉有二親等內親屬間財產之買賣情事，減除其中屬返還其兄△△△之 400,140 股後，核定贈與總額新臺幣（下同）14,633,968 元，應納稅額 2,696,171 元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審法院判決駁回後，提起上訴。

判決要旨：

1. 遺產及贈與稅法第 5 條第 6 款前段規定，二親等以內親屬間財產之買賣以贈與論，揆其立法意旨固係為防杜親屬間以虛構買賣方式逃避贈與稅，乃使雙方在私法上為買賣之約定者，在法律上被推定為「財產贈與」行為，但除當事人提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得之情形，不能以「贈與論」外，如果經查明其財產之移動並非由於買賣，亦非「無償給予」，且無同法第 5 條其他款規定之「贈與論」之情形時，仍無法對之課徵贈與稅。又「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」「審判長應向當事人發問或告知，令其陳述事實、聲明證據，或為其他必要之聲明及陳述；其所聲明或陳述有不明瞭或不完足者，應令其敘明或補充之。」「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據。」行政訴訟法第 125 條第 1 項、第 3 項及第 133 條前段分別定有明文。故事實審行政法院為期發現真實，本應充分行使闡明權，並就稽徵機關核稅之基礎事實或納稅義務人抗辯之原因事實是否存在，依職權調查證據，俟調查後待證事實存否仍屬不明時，始依證據法則，為客觀舉證責任之分配。
2. 上訴人於原審準備程序前已具狀主張：本件係因上訴人之兄△△自 88 年間，擔任 B 公司銀行貸款之保證人（X 銀行），因 B 公司經營不善致還款困難，△△△恐受 B 公司拖累，影響投資事業，不得已才借用上訴人之名義於 90 年 5 月份對 A 公司增資認股 1,053 萬元。系爭股票既係△△△借名登記於上訴人名下，其間雙方僅成立借名登記契約，實質上所有權人應為△△△，上訴人返還股票予△△△，猶如「物歸原主」，並

無買賣或贈與意思，自非贈與行為。退步言之，縱認系爭股票暫時登記予上訴人，股票所有權形式上為上訴人所有，然△△△基於借名登記法律關係，對上訴人亦有隨時終止契約，返還股票之債權請求權。本件上訴人受△△△請求，於 94 年 10 月 12 日將股票返還予△△△，由△△△取得之股票，其性質核屬債權之實現，並非無償取得，即無遺產及贈與稅法第 3 條第 1 項及第 5 條第 6 款規定之適用等語，資為爭執，並提出△△△於 Y 銀行帳戶及 A 公司於 Y 銀行帳戶之活期存款存摺影本，與亞太商業銀行存摺類存款收入憑條等為證，且經原審查明其內記載：△△△於 90 年 5 月 4 日匯款（按係轉帳）10,530,000 元至 A 公司上開帳戶，且該公司 91 年 7 月 17 日股東名簿上亦記載上訴人繳納股款為 10,530,000 元，股數為 1,053,000 股等情，則上訴人就其主張之有利事實已為相當之證明，原審既認為上開銀行帳戶存摺及存款收入憑條為本案「有利且至關重要之關鍵證據」，惟仍有疑慮，即應向上訴人闡明，令其陳述事實、聲明證據，或依職權調查其他證據（例如向財政部財稅資料中心調閱上訴人與其胞兄△△△的財產、投資及所得來源資料，及通知△△△到庭作證等），以查明上訴人與△△△之資力，及△△△於 90 年 5 月 4 日轉帳 10,530,000 元至 A 公司上開帳戶，再以上訴人名義入股 1,053,000 股之目的，究係出於借名登記，或借錢給上訴人入股，抑或因△△△先前已向上訴人借貸或有其他債權債務關係，而以上開款項抵償等情，始能釐清上訴人與胞兄△△△間移轉 A 公司股票之行為性質，究係屬於借名登記之返還，或係借貸之代物清償，抑或單純的無償給與。…況對於形式上二親等以內親屬間財產之買賣，當事人除提出證據證明其已支付

價款，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得之情形，以排除「贈與論」外，非不能另以證明其財產之移動並非由於買賣，且非「無償給予」之方法，推翻稅捐稽徵機關所為「贈與」之認定，已如前述。因此，「△△△確於 90 年 5 月 4 日將前揭 10,530,000 元存入 A 公司帳戶，係提供資金供上訴人承購該公司 1,053,000 股之股權」乙節，縱使「僅能證明渠等兄弟間有該款項之借貸關係存在」，亦可能推論事後上訴人將系爭股票移轉予胞兄△△△之行為，係出於借貸之代物清償，而非無償之贈與行為。然原判決逕以其「僅能證明渠等兄弟間有該款項之借貸關係存在，但無從證明上訴人於 94 年 10 月 12 日移轉系爭股票予其兄△△△後，其兄△△△確有支付系爭股票價款之事實」等語為由，維持原處分將系爭股票移轉行為以贈與論之見解，排斥其他非贈與行為之可能，其適用法則尚欠允當。

3. 末查上訴人原持有 A 公司股份 1,053,000 股（按即係△△△於 90 年 5 月 4 日將 10,530,000 元存入 A 公司帳戶後，以上訴人名義取得之股數），第 1 次增資後變更為 1,210,950 股（增加 157,950 股），第 2 次增資後變更為 1,453,140 股（再增加 242,190 股）等情，有 A 公司董事會議事錄、股份有限公司變更登記表及股東名冊附原處分卷可參，然最終上訴人卻於 94 年 10 月 12 日將其持有之 A 公司股份 1,927,184 股，移轉予其兄△△△。其間再增加之 474,044 股（1,927,184 股－1,453,140 股），究係現金增資，或以一般盈餘、法定盈餘公積及資本公積轉增資，所增加之股數？此攸關被上訴人認定前述兩次增資時上訴人所增加之 157,950 股及 242,190 股（合計 400,140 股）實係由△△△出資，而登記在上訴人名下，上訴人於 94

年 10 月 12 日就其所有 A 公司股票所為移轉中之 400,140 股，係返還其兄，應予減除等情，其中認定減除之股數是否正確。蓋上開減除之股數似僅以上訴人名義之現金出資比例計算，未考量事後如再以盈餘或公積轉增資時，按股東原有股份之比例發給之新股，實質上仍屬△△△所有，亦應一併返還之情節，自有可議。且上訴人原持有 A 公司股份 1,053,000 股，如果係借名登記，於事後再以盈餘或公積轉增資時，按股東原有股份比例發給之新股部分，實質上亦屬△△△所有，其如連同原有之 1,053,000 股一併返還，亦非贈與。但如果該再增加之 474,044 股全係出於現金增資，則另當別論。原審未詳加探究釐清，逕將原處分所認定上訴人移轉 A 公司股票 1,927,184 股予△△△，減除其中屬返還其兄△△△之 400,140 股後之餘額 1,527,044 股應以贈與論之見解，悉數維持，亦有未洽。

解析：

1. 本判決揭示：對於形式上二親等以內親屬間財產之買賣，當事人除提出證據證明其已支付價款，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得之情形，以排除遺產及贈與稅法第 5 條第 6 款前段規定之「贈與論」外，非不能另以證明其財產之移轉並非由於買賣，且非「無償給予」之方法，推翻此法律上「贈與」之推定。且在職權探知主義下，事實審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，即屬率斷等意旨。
2. 本判決將原判決廢棄，發回更審後，高雄高等行政法院以 100

年度訴更一字第 6 號判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），被告未提起上訴而確定。

六、最高行政法院 101 年度判字第 641 號判決

事實概要：

緣上訴人甲之父乙於民國（下同）82 年 4 月 25 日死亡，其生前於 81 年 9 月間將所有新北市 7 筆土地（下稱系爭土地），以「買賣」名義移轉予訴外人丙，經被上訴人財政部臺灣省北區國稅局初查核認為實質贈與，乃按移轉日系爭土地之公告土地現值核定贈與金額新臺幣（下同）36,770,941 元，加計由贈與人代繳之土地增值稅 21,250,709 元，核定本次贈與 58,021,650 元，經加計當年度前次贈與 40,495,282 元，核定贈與總額 98,516,932 元，並准自贈與總額中扣除上開土地增值稅 21,250,709 元，補徵應納贈與稅 18,134,870 元，因贈與人死亡，乃以其繼承人為對象發單補徵（乙已死亡，漏未申報贈與稅部分則未予裁罰）。上訴人不服，經復查、訴願及行政訴訟，均遭駁回，上訴人仍表不服，提起上訴，經本院 94 年 9 月 29 日 94 年度判字第 1545 號判決，將原判決廢棄，發回臺北高等行政法院更為審理。嗣經臺北高等行政法院 95 年 12 月 21 日 94 年度訴更一字第 163 號判決駁回，上訴人猶表不服，提起上訴，經本院 98 年 2 月 19 日 98 年度判字第 148 號判決將原判決廢棄，訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷，囑由被上訴人另為適法之處理。被上訴人不服，提起再審之訴，經本院 99 年 9 月 30 日 99 年度裁字第 2268 號裁定移送臺北高等行政法院審理，經臺北高等行政法院 100 年 1 月 5 日 99 年度再字第 138 號判決再審之訴駁回。嗣被上訴人依上開本院原確定判決撤銷意旨，重核復查決定：變更核定甲等 11 人

為代繳義務人，其餘維持原核定。上訴人仍表不服，提起訴願遭決定駁回，遂提起行政訴訟，經原審法院判決駁回後，提起本件上訴。

判決要旨：

1. 按稅捐之稽徵乃科人民以義務，課稅事實之存在自應依證據認定之，無證據自不得以擬制推測之方法，推定課稅事實之存在。故當事人否認課稅事實所持之辯解，縱屬不能成立，亦不能因此即反推必有課稅事實，仍非有證據不得遽為課稅事實之認定。又課稅要件事實，基於依法行政原則，應由稽徵機關負舉證責任，其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，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。至於人民因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於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，其不利益應由稽徵機關承擔。依遺產及贈與稅法第3條第1項、第4條第2項規定，贈與稅的課徵，既以財產的給予與收受雙方有贈與的合意為要件，稽徵機關對此課稅要件事實，即負有舉證責任；而財產所有人將其財產移轉予他人的原因多端，未必係贈與行為，尤其非親屬間以贈與為原因之財產移轉，乃特殊事實（非常規事實），稽徵機關必須提出相當的積極證據加以證明，不能徒憑財產移轉之事實即推定其必屬贈與行為。
2. 上訴人之父乙與訴外人丙之間並無任何親屬關係，乙育有子女多人，為兩造不爭的事實，其間如有贈與行為（即贈與的合

意)乃非常規事實,被上訴人就此贈與的合意未提出積極證據加以證明,連其間有何贈與的動機,亦未提出釋明,徒憑財產移轉之事實即推定其屬贈與行為,難謂無違經驗法則,原判決未加詳究,仍予維持,已嫌速斷。

3. 且依上訴人於 83 年 4 月及 85 年 4 月所提說明書,均稱...等語,核與丙於 83 年 2 月及 85 年 4 月向被上訴人提出之說明書內容大致相符合,有各該說明書附原處分卷可稽。又依丙於 85 年 3 月 7 日至被上訴人稽核科接受調查時所製作的談話紀錄顯示,丙原答稱...等語,惟因國稅局人員向其宣稱...等語,亦有談話紀錄附原處分卷可稽。.....足見陳○○對於系爭土地的移轉原因,雖曾出現兩種說法(抵償債務或寄託關係),但從未承認係由於贈與關係,縱使其證詞有無法勾稽之情事,亦僅使事實關係陷於真偽不明之狀態。.....揆諸前揭說明,被上訴人本應就系爭贈與稅的成立要件即贈與行為的存在負舉證責任,其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度,始可謂其已盡舉證之責,若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態,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。被上訴人既未能就系爭贈與稅要件事實的存在,克盡其提出本證的舉證責任,原判決徒以上訴人及丙並不能就所稱相關借款資金支付及借貸關係確實存在等主張事實,提供相關證據供斟酌,自不能認其主張為真實等情為由,而維持被上訴人所為系爭土地之移轉是基於贈與原因的認定,無異令上訴人就系爭贈與行為的不存在負擔舉證責任,恐有違前揭課稅要件事實的舉證責任分配法則。

解析：

1. 本判決首先揭示稅捐之稽徵乃科人民以義務之負擔處分，應受無責推定，繼而說明課稅要件事實之客觀舉證責任分配及證明度法則、本證與反證之功能區別，並指明非親屬間以贈與為原因之財產移轉，乃特殊事實（非常規事實），必須有積極證據加以證明，不能徒憑財產移轉之外觀事實即推定係屬贈與行為。
2. 稅務訴訟因採職權探知主義，當事人並無主觀舉證責任，然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，當事人仍有客觀之舉證責任。故本判決「所謂被上訴人本應就系爭贈與稅的成立要件即贈與行為的存在負舉證責任，……無異令上訴人就系爭贈與行為的不存在負擔舉證責任，恐有違前揭課稅要件事實的舉證責任分配法則」，應從客觀舉證責任理解為「被上訴人本應就系爭贈與稅的成立要件即贈與行為的存在負客觀舉證責任，法院必須查得積極證據足以確實證明贈與行為的存在，被上訴人始得免於負擔客觀之舉證責任，若法院查得之證據僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，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。原審法院既未能查得積極證據足以確實證明贈與行為的存在，被上訴人即不得免於負擔客觀舉證責任，原判決徒以上訴人及丙並不能就所稱相關借款資金支付及借貸關係確實存在等主張事實，提供相關證據供斟酌，自不能認其主張為真實等情為由，而維持被上訴人所為系爭土地之移轉是基於贈與原因的認定，無異令上訴人就系爭贈與行為的不存在負擔客觀舉證責任，恐有違前揭課稅要件事實的舉證責任分配法則」。
3. 本判決將原判決廢棄，發回更審，經臺北高等行政法院以 101 年度訴更一字第 114 號審理中，原告撤回起訴（可能係被告機

關依發回意旨自行撤銷重核復查決定及初核處分)。

七、最高行政法院 104 年度判字第 412 號判決

事實概要：

上訴人李○○分別於民國 98 年 10 月間代李△△(上訴人之父)償還 X 銀行借款新臺幣(下同)3,000,000 元、4,000,000 元及 6,041,477 元,被上訴人財政部臺北國稅局認上訴人有無償承擔債務,應以贈與論之情事,乃核定贈與總額 13,041,477 元,贈與淨額 10,841,477 元,應納稅額 1,084,147 元。上訴人不服,循序提起行政訴訟。經原審法院判決駁回後,乃提起本件上訴。

判決要旨：

1. 行政訴訟法第 133 條規定,行政法院於撤銷訴訟,應依職權調查證據。且依同法第 125 條、第 189 條規定,行政法院應依職權調查事實關係,不受當事人主張之拘束,並應行使闡明權…故行政法院對於當事人主張有利於自己之事實或證據,如果有應調查而未予調查之情形,或不予調查或採納,卻未說明其理由者,即構成判決不備理由之違法。
2. 原判決既認定…自應釐清…?如果是,則無論上開借據、增補契約及增補借據的性質是新債清償(民法第 320 條參照)或舊債延期(增補契約載明為延展清償期,增補借據載明為變更到期日),實質上均係 81 年間借款債務 12,250,000 元之延續,從而上訴人清償 98 年 5 月 8 日增補借據記載借款 13,000,000 元之本息,實質上即係清償 81 年間借款債務 12,250,000 元之本息,因此上訴人先位主張李△△於 81 年雖為名義借款人,但上訴人始為實際借款人,其間有借名契約法律關係,故上訴

人乃清償自己債務等語，與其清償 98 年 5 月 8 日增補借據記載借款 13,000,000 元之本息，乃具有重大關連性，為本案關鍵爭點。則上訴人於原審主張伊於 81 年 11 月 6 日借用李△△名義取得 X 銀行貸款 500 萬元後，即開立同額台支存入戶名為 A 證券公司之期貨帳戶，委由該公司為上訴人利益從事期貨買賣，復於同年月 13 日以李△△名義向 X 銀行貸得另筆 600 萬元資金後，即通知訴外人何○○，委託何○○前往 X 銀行辦理轉匯手續，將該筆 600 萬元款項匯入訴外人褚○○帳戶，而由何○○為上訴人利益，以褚○○名義及該筆 600 萬元資金從事證券買賣，此外，何○○於 82 年 7 月 7 日、同年 10 月 7 日前往 X 銀行，自李△△上開帳戶各轉匯 150 萬元、110 萬元至蘇○○帳戶，而由何○○為上訴人利益，以蘇○○名義及該筆 260 萬元資金從事證券買賣，上述事實可傳喚何○○、褚○○、蘇○○及 A 證券公司副總經理康○○等到庭作證；因為上訴人的借款額太多，當時在 W 銀行、Y 銀行、Z 銀行都有借款，X 銀行不讓上訴人借款，且上訴人認為以上訴人之父名義借款可以借多一點錢，所以才使用其名義借款；本件借款共有三張借據，81 年 11 月 6 日有兩筆借據，一筆 500 萬元，一筆 125 萬元，81 年 11 月 13 日一筆 600 萬元，共計 1,225 萬元，上訴人皆擔任連帶保證人，本件借款最後都進入上訴人在 Z 銀行之帳戶；且衡諸於 81 年間向 X 銀行申貸之際李△△已屆齡 80 歲、早已退休在家頤養天年，根本無高達千萬餘元之資金需求，反觀上訴人正值壯年積極從事投資及營業行為，顯見李△△係名義借款人，始合乎經驗法則；又清償本件借款當時，上訴人之父已經高齡 90 幾歲，上訴人大可不必償還該貸款，俟上訴人之父過世後，還可以減少遺產稅，然正因李△△

除上訴人外，尚有 6 位繼承人，上訴人即係避免對 X 銀行之借款債務於李△△死亡後列為遺產債務，致生糾紛，方拋棄借款期限利益並甘冒遭課徵贈與稅之風險，急於李△△去世（100 年 11 月 24 日）前 2 年償還欠款，由此益徵上訴人上開借名之主張為真實等語，包括 81 年 11 月 6 日取得貸款 1,250,000 元，旋即於當日開立台支 1,250,000 元予李△△之用途（是否亦供上訴人使用）？何○○於 82 年 7 月 7 日、同年 10 月 7 日前往 X 銀行，自李△△上開帳戶各轉匯 150 萬元、110 萬元至蘇○○帳戶，其款項來源是否另向 X 銀行借款所得或有部分係來自先前之 1,250,000 元借款，與系爭代償債務有何關連？亦即系爭代償債務 13,000,000 元之本息是否全部源自前揭 81 年間之借款，以及是否全部供上訴人使用？自有深入調查釐清之必要（包括調閱上訴人用以從事期貨買賣、證券買賣之帳戶資料及其設在 Z 銀行長春分行之帳戶資金往來資料等），原判決徒以上訴人所清償借款乃李△△於 98 年 5 月 8 日之續借，而認其聲請傳喚證人何○○及康○○等人，以證明上訴人在 81 年間 A 證券公司買賣股票，有使用上開借款情事，與系爭清償借款無關連性且無必要云云，容嫌速斷，難昭折服。

3. 按保證人因履行保證責任，而代主債務人清償債務並無償免除其債務者，其實質與遺產及贈與稅法第 5 條第 1 款規定「無償免除或承擔債務」之情形相同，均使債務人無償獲得財產上利益，故同法施行細則第 3 條第 1 項規定「應以贈與論」。又以保證債務為目的而為連帶債務人者，於連帶保證人之情形，其雖然與主債務人負同一債務，對於債權人各負全部給付之責任，而與普通保證不同，縱使無民法第 746 條所揭之情形，亦

不得主張民法第 745 條關於檢索（先訴）抗辯之權利（最高法院 45 年臺上字第 1426 號民事判例意旨參照），但連帶保證人仍係保證人，其向債權人為清償，亦屬代主債務人清償，依民法第 749 條規定，保證人向債權人為清償後，於其清償之限度內，承受債權人對於主債務人之債權，因此，連帶保證人代主債務人清償債務並無償免除其債務者，同樣使債務人無償獲得財產上利益，故遺產及贈與稅法施行細則第 3 條第 2 項規定此種情形「仍適用前項規定」，應以贈與論。

4. …又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，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任（稅捐稽徵法第 12 之 1 條第 4 項參照），其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，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。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，至多僅是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% 之蓋然性或較強的蓋然性），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。再者，納稅義務人因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於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，其不利益應由稽徵機關承擔。依遺產及贈與稅法第 5 條第 1 款及同法施行細則第 3 條第 2 項規定，「應以贈與論」之贈與稅的課徵，既以「無償免除或承擔債務」，或連帶保證人因履行保證責任，而代主債務人清償債務

並「無償免除其債務」者，為其要件，稽徵機關對此課稅要件事實，包括「無償免除債務」之事實，即負有舉證責任。而子女以自有資金無償代年邁父母清償鉅額債務，會使將來的遺產總額無被繼承人死亡前未償債務可資扣除，相對增加遺產稅之課徵數額；如果繼承人不止一人，其代償行為，不啻（無異於）自己出資使將來可分配的遺產總額增加，讓其他繼承人平白受惠，自己則無端吃虧，依一般人性與社會通念，均非屬常規事實，反而以該資金清償自己債務，或以連帶保證人身份代為清償致承受債權後並未免除其債務之蓋然性，依社會一般經驗法則，明顯高過於以自有資金無償代年邁父母清償鉅額債務的情形，稽徵機關既主張該非常規事實，即必須提出相當的積極證據加以證明，不能徒憑財產移轉之外觀即推定其必屬無償代為清償債務，亦不能以代為清償之連帶保證人事後未向主債務人請求償還，或未提出主債務人償還該代償金額之證據，即認定代為清償者已免除其債務。蓋未即時行使權利，乃消極的不作為，免除債務則係積極的法律行為，兩者本不能劃等號，亦無因果必然關係；且依民法第 343 條規定，債權人向債務人表示免除其債務之意思者，債之關係消滅，亦即免除債務須以意思表示為之。故稽徵機關必須證明代為清償之連帶保證人有向主債務人作成免除其債務之意思表示，始能以贈與論。

5. 原判決理由先論斷…益見原判決理由論述前後反覆不一，難以維持。再者，依民法第 749 條前段規定，保證人向債權人為清償後，於其清償之限度內，承受債權人對於主債務人之債權。亦即債權人對於主債務人之債權及其擔保物權，當然移轉於代為清償之保證人（民法第 749 條立法理由參照），無待保證人另向債權人請求移轉，或請求交付借據等債權憑證。且清償乃

事實行為，無須為意思表示，故只要具有保證人身分，客觀上發生保證人向債權人清償之事實，即屬保證人向債權人代為清償，並於其清償之限度內，當然承受債權人對於主債務人之債權。詎原判決竟以…等語為由，認為上訴人主張以連帶保證人身分「代為清償」，自無足採云云，無異否定保證人向債權人為清償之效果，顯然違背論理法則，並與上開民法規定不符。且上訴人清償前揭借款後，未向 X 銀行請求將上開借據等債權憑證交付，以憑向主債務人李△△催討，是否因為其主觀上係認為償還該筆借款乃清償自己債務，而非代他人清償？實有合併上訴人先位主張李枝盈雖為名義借款人，但上訴人始為實際借款人，其間有借名契約法律關係，故上訴人乃清償自己債務等情，加以斟酌之必要。

6. 未按上訴人於原審備位主張退步言之，縱認上述借名事實不存在，其亦係以連帶保證人地位清償，且無免除李△△債務情事等語，揆諸前開規定及說明，被上訴人對於上訴人因履行連帶保證責任，而代其父（主債務人）清償債務並無償「免除其債務」，應以贈與論之構成要件事實，以及上訴人以自有資金「無償」代其年邁父親清償鉅額債務之非常規事實，本應負客觀舉證責任，然原判決竟認「李△△於本件清償銀行借款後二年後始死亡，原告迄未提出任何證據以實無免除債務之事實，而主張應由被告負舉證責任云云，亦對舉證責任之分配有誤解，而顯無足採」等語，無異要求上訴人就「無免除債務」之消極、常態、不利於己及非規範要件事實負擔舉證責任，實有違證據法則。…

解析：

1. 本判決除揭示課稅要件事實之客觀舉證責任分配及證明度法則、本證與反證之功能區別外，並指明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，至多僅是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% 之蓋然性或較強的蓋然性），始可謂其已盡舉證之責（應理解為「始得免於承擔客觀舉證責任」），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。
2. 本判決闡述依遺產及贈與稅法第 5 條第 1 款及同法施行細則第 3 條第 2 項規定，「應以贈與論」之贈與稅的課徵，既以「無償免除或承擔債務」，或連帶保證人因履行保證責任，而代主債務人清償債務並「無償免除其債務」者，為其要件，稽徵機關對此課稅要件事實，包括「無償免除債務」之事實，即負有舉證責任。而子女以自有資金無償代年邁父母清償鉅額債務，會使將來的遺產總額無被繼承人死亡前未償債務可資扣除，相對增加遺產稅之課徵數額；如果繼承人不止一人，其代償行為，不啻（無異於）自己出資使將來可分配的遺產總額增加，讓其他繼承人平白受惠，自己則無端吃虧，依一般人性與社會通念，均非屬常規事實，反而以該資金清償自己債務，或以連帶保證人身分代為清償致承受債權後並未免除其債務之蓋然性，依社會一般經驗法則，明顯高過於以自有資金無償代年邁父母清償鉅額債務的情形，稽徵機關既主張該非常規事實，即必須提出相當的積極證據加以證明，不能徒憑財產移轉之外觀即推定其必屬無償代為清償債務，亦不能以代為清償之連帶保證人事後未向主債務人請求償還，或未提出主債務人償還該代償金額之證據，即認定代為清償者已免除其債務。蓋未即時行

使權利，乃消極的不作為，免除債務則係積極的法律行為，兩者本不能劃等號，亦無因果必然關係；且依民法第 343 條規定，債權人向債務人表示免除其債務之意思者，債之關係消滅，亦即免除債務須以意思表示為之。故稽徵機關必須證明代為清償之連帶保證人有向主債務人作成免除其債務之意思表示，始能以贈與論。誠屬經典之論。

3. 遺產及贈與稅法第 5 條第 1 款規定：「在請求權時效內無償免除或承擔債務者」，其免除或承擔之債務以贈與論，形式意義上雖為法律上的擬制，惟條文既曰「無償」，他人亦已允受，即符合同法第 4 條第 2 項規定之贈與要件，並無擬制的必要，另為擬制的規定，適用上反容易滋生混淆誤用之情形。
4. 本判決將原判決廢棄，發回更審。經臺北高等行政法院以 104 年度訴更一字第 93 號判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），被告機關未提起上訴而確定。

八、臺北高等行政法院 90 年度訴字第 3937 號判決

事實概要：

被告查得原告於民國（下同）84 年 1 月 18 日及同年 6 月 12 日，分別為其女甲及乙償還 X 信用合作社（現改制為 Y 商業銀行，下稱 Y 銀行）貸款及利息新台幣（下同）16,074,795 元；2,781,644 元及 2000 萬元，涉有應以贈與論之情事，惟未依規定申報贈與稅。被告乃通知原告辦理贈與稅申報，並經核定贈與總額為 38,856,439 元，淨額為 37,856,439 元，發單補徵稅額 11,614,704 元。原告不服，主張本件實為借貸，非為贈與云云，申經復查結果，未獲變更，原告不服，提起訴願，經遭駁回，遂向本院提起本件行政訴訟。

判決要旨：

1. 惟按稅捐之稽徵乃科人民以義務，課稅事實之存在自應依證據認定之，無證據自不得以擬制推測之方法，推定課稅事實之存在。又認定課稅事實之證據，係指足以證明行為人確有課稅事實之積極證據而言，該項證據必須與待證事實相契合，始得採為認定課稅事實之資料，若課稅處分所認定之事實，與所採之證據，不相適合，即屬證據上理由矛盾，該課稅處分當然為違背法令。再按基於實質課稅原則，稽徵機關於調查課稅事實時，自應就有利及不利納稅義務人之事實，一律注意，不得僅採不利事實而捨有利事實於不顧。
2. 第三人代償債務，其原因關係不只一端，有可能是借貸、委任、贈與或無償承擔債務等原因，第三人代償債務並不同於「無償承擔債務」，故被告如主張原告之代償債務係屬遺產及贈與稅法第五條第一款規定之「無償承擔債務」，本須負舉證責任，不能僅因其客觀上之代償債務行為即推定其係「無償承擔債務」。惟查被告僅查得原告於八十四年一月十八日及同年六月十二日，分別為其女甲及乙償還在 Y 銀行之貸款及利息，未進一步查明其代償債務之原因關係，即認定其行為符合遺產及贈與稅法第五條第一款規定之情形，應以贈與論，似即將原告之代償債務等同於「無償承擔債務」，其認事用法已有未洽。
3. 原告主張甲於八十六年七月二十二日向 Y 銀行貸款四千萬元，其中二千萬元用以返還積欠原告之債務；乙亦同於八十六年七月二十二日向 Y 銀行借款二千二百六十萬元，該款用以償還原告等情，迭據原告於申請復查、訴願及行政訴訟時提出 Y 銀行授信戶貸放明細查詢單影本、取款條、存入憑條、原告

存摺影本為證。...原告並詳述甲、乙償還上開貸款本息之資金來源：...。亦有股票交易稅繳款書、付款支票、支付憑證、甲 Z 銀行存摺、乙 Z 銀行存摺、甲 Y 銀行存摺明細表、乙 Y 銀行存摺明細表、Z 銀行取款條、匯款申請書、匯款回條、取款條、存入憑條及授信收入傳票等影本在卷可稽。足見原告主張甲、乙均有資力償還銀行之貸款，其向原告調借前開款項，由原告代償債務，僅係一時之資金周轉而為之借貸行為，本件係單純家族間資金調度墊借性質等情，已提出相當之證據以為證明，且甲、乙於八十六年七月二十二日償還原告系爭款項，均係在被告於八十六年八月二十一日以財北國稅審貳字第八六〇三九七八二函通知原告申報贈與稅之前，當時並無證據顯示其二人已知悉被告正在調查其涉嫌贈與行為，則其償還原告系爭款項，應可認係清償債務無疑，被告如仍認原告代償甲、乙之債務係出於「無償承擔其債務」，並非基於借貸關係，自應由被告提出足以推翻原告上開舉證之反證，否則原告之主張即應被認定為真實。

解析：

1. 本判決首先揭示稅捐之稽徵乃科人民以義務之負擔處分，應受無責推定，繼而說明第三人代償債務，其原因關係不只一端，有可能是借貸、委任、贈與或無償承擔債務等原因，第三人代償債務並不同於「無償承擔債務」，故被告如主張原告之代償債務係屬遺產及贈與稅法第五條第一款規定之「無償承擔債務」，本須負客觀舉證責任，不能僅因其外觀上之代償債務行為即推定其係「無償承擔債務」。
2. 遺產及贈與稅法第 5 條第 1 款規定的適用，必須是「無償的意

思」已經獲得確實證明，如果稽徵機關只是查獲父母代子女清償債務，僅能依經驗法則，事實上推定該資金係由其父母贈與，不能援引本條款規定，視為贈與。

3. 本件子女甲、乙償還其父即原告系爭款項，均係在被告發函通知原告申報贈與稅之前，當時並無證據顯示其二人已知悉被告正在調查其涉嫌贈與行為，足以動搖法院對於事實上推定系爭贈與之心證。
4. 本判決撤銷訴願決定及原處分（復查決定），被告機關未提起上訴而確定。

九、臺北高等行政法院 92 年度訴字第 1868 號判決

事實概要：

被告財政部臺灣省北區國稅局於個案調查時，查得原告甲涉嫌於民國（下同）八十四年五月十日將其名下持有 A 公司股票四、四九四股，無償移轉登記予乙（即 A 公司之董事長）名下。經被告於八十六年八月十一日函請原告申報贈與稅，原告於十日內提出說明，主張股票移轉係因其擔保第三人債務而為免持有股票遭金融機構扣押拍賣，遂暫行將股票登記予乙名下。被告初查以原告提示證明與主張不一，且無價金移轉之資料，遂依遺產及贈與稅法第四條第二項及同法施行細則第二十九條規定，依移轉日 A 公司股票每股淨值新台幣（下同）10,832.35 元，核定贈與總額為 48,680,580 元，淨額為 47,680,580 元，補徵贈與稅額 15,955,290 元，並就原告未依同法第二十四條規定，於贈與日起三十日內，辦理贈與稅申報，漏報贈與稅之行為，依同法第四十四條規定，按應納稅額 15,955,290 元處一倍罰鍰為 15,955,290 元。原告不服，循序提起行政訴訟。

判決要旨：

1. 課稅處分係負擔處分，處分機關必須確實證明課稅要件事實存在，始得為課稅處分，否則處分即不合法，亦即課稅機關就課稅處分之要件事實負客觀之舉證責任。此項客觀舉證責任分配反射於訴訟過程中當事人之具體舉證活動，乃課稅機關就課稅處分之要件事實應最先為具體之舉證，即由其負最先之具體舉證責任。苟課稅機關所舉之積極事證已能初步證明課稅要件事實，此際具體之舉證責任則移轉至課稅處分之相對人，由其提出反證以動搖法院對課稅機關所初步證明課稅要件事實存在之心證。課稅處分之相對人如能提出反證以動搖法院對課稅機關所初步證明課稅要件事實存在之心證，具體之舉證責任再移轉至課稅機關，由課稅機關提出積極事證證明課稅要件確實存在（使法院得到確實心證），否則即不能認為課稅處分合法。改制前最高行政法院八十八年判字第三五三九號判決：……即是一例。而上述所稱「反證」要求之證明度（證明待證事實存否所需要之證明程度）係達於「釋明」程度（即待證事實存在之可能性大於不存在之可能性）即可。同院八十一年判字第二四八二號判決：「原告既已提出上開證據釋明其債權額及其利息有無收取，被告機關非不得向台灣臺北地方法院調卷並調查其他證據以為審認，茲竟僅依地政機關塗銷抵押權登記資料遽為鄭○○與許○○間借款係七百萬元且有收取利息之認定，而併課原告當年度綜合所得稅，自屬可議」，即是此意。
2. 被告主張原告於八十四年五月十日將其名下持有系爭股票四、四九四股移轉登記予證人乙名下係贈與行為，自應就原告有贈與之意思，及證人乙有受贈之意思，而且意思合致為證明。固然贈與及受贈之意思，涉及行為人之主觀意思，須依相關事證

予以認定，而財產之移動，可作為認定之事證之一，然財產之移動，其原因關係不只一端，有可能是借貸、信託、委任、贈與、共同投資之出資等，當須參酌其他事證予以認定是否為贈與。系爭股票之移轉，原告自承無償移轉，被告初步予以認定為贈與，固非無據，然原告主張移轉系爭股票係為免其因擔保他人借款債務遭債權人扣押拍賣而信託移轉，如果其所提證據足以釋明其主張，被告即不能無其他積極證據下，以系爭股票是無償移轉而認定為贈與。

3. 原告移轉系股票予證人乙時，證人乙並立下借據承諾於原告之保證債務解決後，將系爭股票返還予原告，及受款人為原告之四四、九四〇、〇〇〇元之本票予原告之事實，有借據及本票附原處分卷為證，並為證人乙到庭結證屬實，此亦為被告所不爭執。證人乙並證稱系爭股票之移轉係原告為脫免其連帶保證債務保全其資產所為。**參以原告與證人乙間關係非屬至親**，在八十四年五月間，原告尚負有近二千萬元鉅額之連帶保證債務，衡情應無將價值甚鉅之系爭股票贈與他人之理。因而，原告主張系爭股票係為免其因擔保他人借款債務遭債權人扣押拍賣而信託移轉一節，合理可信，已逾釋明程度。……被告復無法提出其他積極事證證明系爭股票之移轉係出於贈與，原處分（復查決定）僅因系爭股票是無償移轉而認定為贈與，對原告補徵贈與稅額一五、九五五、二九〇元，及按應納稅額科處一倍罰鍰一五、九五五、二九〇元，尚屬無據。

解析：

1. 本判決揭示稽徵機關就課稅處分之要件事實負客觀之舉證責任，此項客觀舉證責任分配反射於訴訟過程中當事人之具體舉

證活動，乃稽徵機關就課稅處分之要件事實應最先為具體之舉證，苟其所舉之積極事證已能初步證明課稅要件事實，此際具體之舉證責任則移轉至納稅義務人，由其提出反證以動搖法院對稽徵機關所初步證明課稅要件事實存在之心證。納稅義務人如能提出反證以動搖法院對稽徵機關所初步證明課稅要件事實存在之心證，具體之舉證責任再移轉至稽徵機關，由其提出積極事證證明課稅要件確實存在（使法院得到確實心證），否則即不能認為課稅處分合法等意旨，誠屬經典之論。

2. 至於本判決謂：上述所稱「反證」要求之證明度（證明待證事實存否所需要之證明程度）係達於「釋明」程度（即待證事實存在之可能性大於不存在之可能性）即可等語，揆諸提反證之目的在防止法院對於本證形成真實確信，故只要使法院對於本證的心證未達到真實確信的程度，即可使待證事項陷於真偽不明的狀態，而達到其舉證之目的，亦即本判決所稱「苟課稅機關所舉之積極事證已能初步證明課稅要件事實，此際具體之舉證責任則移轉至課稅處分之相對人，由其提出反證以動搖法院對課稅機關所初步證明課稅要件事實存在之心證。」可知「反證」要求之證明度無庸達到「釋明」的程度（即待證事實存在之可能性大於不存在之可能性），如果反證能將其所欲證明的事實，證明到存在之可能性大於不存在之可能性，即已傾向於推翻本證之證明力，使法院確信反證所欲證明的事實為真，不止是動搖法院對於本證的心證而已。故反證之證明力只要使法院對於本證的心證從真實確信的程度（90%以上），削弱到剩50%或60%左右即可，因納稅義務人既已提反證而盡協力義務，稽徵機關證明要件事實存否所需要之證明程度並不降低，仍應達高度蓋然性（75%）以上至幾近於真實的蓋然性。

3. 本判決係撤銷訴願決定及原處分（復查決定），被告不服，提起上訴，經最高行政法院以 95 年度判字第 734 號判決將原判決廢棄，發回更審。臺北高等行政法院以 95 年度訴更一字第 90 號判決駁回原告之訴，原告不服，提起上訴，經最高行政法院以 97 年度裁字第 1409 號裁定駁回上訴確定。

戊、遺產稅

一、改制前行政法院 87 年度判字第 1843 號判決

事實概要：

緣本件被繼承人陳 OO 於 80 年 1 月 29 日死亡，由原告等 7 人共同繼承，並由其中一繼承人代表於 80 年 10 月 9 日辦理遺產稅申報。被告以其漏未將被繼承人死亡前三年內之贈與原告現金新台幣（下同）13,700,000 元、X 信用合作社支票存款 98 元及 Y 商業銀行○○○○分行活儲存款 134 元，共計 13,700,232 元併入遺產申報，致逃漏遺產稅 2,435,751 元，乃依行為時遺產及贈與稅法第 45 條規定，處原告等人一倍之罰鍰 2,435,700 元。原告不服，申經復查結果，准予追減罰鍰 185,700 元。原告就贈與現金 900 萬元及 400 萬元部分仍未甘服，循序提起行政訴訟。

判決要旨：

1. 惟查系爭款項乃原告之被繼承人陳 OO 生前貸借而得，由原告自其被繼承人之 X 信帳戶中領出等情，有 X 信擔保放款明細分戶卡、存款明細分類帳及一次提領現鈔一百萬元以上客戶名單備查簿等件影本附原處分為證，並為兩造所不爭執。斯時原告之被繼承人因肝癌住院，僱有特別看護照顧中，亦有病歷資

料影本及原告在被告處接受談話之筆錄存原處分足稽，衡情自不可能於病房中收受原告交付之高達 13,00 百萬元現鈔並自為處理一空。原告所稱已交付其被繼承人自行處理云云，殊非常態事實，被告認應由原告負舉證責任，並以原告不能舉證以實其說，乃不予採信，實與經驗法則無違。

2. 被繼承人生前分別於八十年一月七日及十五日向 X 信□□分社貸款 400 萬元及 900 萬元存入其於該分社活儲 0000000 號帳戶，該等款項於是日由原告提領現金，因被繼承人重病住院，尚需他人照料，無法自行處理貸款，原告又不能證明交付該 1,300 萬元予被繼承人之事實，亦無法說明資金流向，原核定認係贈與，依漏未申報而處罰之，並無不合。

解析：

1. 本件原告於其父陳 OO 重病住院期間，自其父之銀行帳戶提領現金，卻無法證明已交付其父，亦未交待其他去向，有可能係藏匿遺產（蓋然性頗高），未必是因為贈與，稽徵機關僅因原告不能證明系爭資金的去向，即認定（事實上推定）係贈與原告，似嫌牽強，進而依行為時遺產及贈與稅法第 15 條第 2 款規定，將該推定贈與原告之資金，視為遺產，併入其遺產總額課稅，即有可議。
2. 蓋陳 OO 的資金來源既係其重病住院期間向銀行借貸取得，依其行為時遺產及贈與稅法施行細則第 13 條規定：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。」即可逕將該項借款列入遺產課稅，無庸先將原告自其父之銀行帳戶提領現金的事實推定為贈與，再依行為

時遺產及贈與稅法第 15 條第 2 款規定，視為遺產。如此周折，豈非架空行為時遺產及贈與稅法施行細則第 13 條規定的適用範圍？莫非為了多課一次贈與稅？雖然依遺產及贈與稅法第 11 條第 2 項規定，被繼承人死亡前三年內贈與之財產，依同法第 15 條之規定併入遺產課徵遺產稅者，應將已納之贈與稅連同按當地銀錢業通行之一年期定期存款利率計算之利息，自應納遺產稅額內扣抵，但由於扣抵額不得超過贈與財產併計遺產總額後增加之應納稅額，而當時的贈與稅的累進稅率從 4% 至 60%，相較於遺產稅的累進稅率從 2% 至 60% 為高，且每一段級距或同層級金額之稅率，前者亦高於後者，以致基於多課一次贈與稅的應納稅額，可能比贈與財產併計遺產總額後增加之遺產稅應納稅額為多，贈與稅的應納稅額扣抵併計增加之遺產稅應納稅額後，仍有餘額可以挹注國庫的考量？

3. 稽徵機關對於原告提領系爭 1,300 萬元部分，另課徵贈與稅 3,023,750 元，超過本件被告將其漏未將被繼承人死亡前三年內之贈與現金 13,700,000 元（包括系爭 1,300 萬元）、X 信用合作社支票存款 98 元及 Y 商業銀行○○○○分行活儲存款 134 元，共計 13,700,232 元，併入遺產總額計算，所增加的遺產稅 2,435,751 元。上開贈與稅部分，經原告循序提起行政訴訟，經改制前行政法院以 88 年度判字第 332 號判決駁回其訴確定。

二、最高行政法院 100 年度判字第 1163 號判決

事實概要：

緣被繼承人蘇 OO 於民國 81 年 7 月 18 日死亡，繼承人即其配偶蘇 □□（已於 88 年間死亡）等人向被上訴人申請延期申報

遺產稅，嗣於 82 年 7 月 16 日辦理遺產稅申報，惟經被上訴人查獲繼承人漏報被繼承人蘇 OO 所遺房屋、股票及銀行存款等合計新臺幣（下同）1,361,131 元，乃併入其遺產課稅，核定遺產總額 991,127,584 元、遺產淨額 696,377,609 元，應納稅額 393,613,965 元，並依遺產及贈與稅法第 45 條規定，按所漏稅額處以 1 倍之罰鍰計 816,679 元。繼承人蘇□□等人不服，循序提起行政訴訟。經臺北高等行政法院 93 年度訴字第 2123 號判決撤銷訴願決定及重核復查決定。嗣被上訴人依裁判意旨，於 97 年 7 月 16 日重核復查決定，准予追減遺產總額 12,500 元、追認不計入遺產總額 12,500 元、公共設施保留地扣除額 9,467,658 元、變更核定農業用地扣除額 136,224,602 元、分配請求權扣除額 315,160,054 元，並追減罰鍰 79 元，其餘復查之申請則予以駁回。上訴人等不服，提起訴願，經訴願決定撤銷關於原處分（即被上訴人 97 年 7 月 16 日重核復查決定）罰鍰部分，著由被上訴人另為處分，其餘訴願則予以駁回。上訴人等仍不服，提起行政訴訟，經原審法院以其起訴一部不合法、一部無理由，判決駁回後，提起上訴。

判決要旨：

按「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：一、……五、遺產中之農業用地，由繼承人或受遺贈人繼續經營農業生產者，扣除其土地價值之半數。但由能自耕之繼承人一人繼承，繼續經營農業生產者，扣除其土地價值之全數。」、「家庭農場之農業用地，其由能自耕之繼承人一人繼承或承受，而繼續經營農業生產者，免徵遺產稅或贈與稅，並自繼承或承受之年起，免徵田賦十年。但如繼續經營不滿五年者，應追繳應納稅

賦。」行為時遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 5 款、行為時農業發展條例第 31 條前段分別定有明文。準此，被繼承人死亡時，其遺產（土地）之繼承合於上開法律所定免徵遺產稅要件者，當然發生免稅效果，本無待繼承人之申請或主張，其於遺產稅申報或復查程序主張農業用地扣除額，僅在促使稽徵機關注意，不得對該土地課徵遺產稅而已，縱使繼承人漏未主張，稽徵機關仍應依職權加以調查核定，如稽徵機關未注意行使其職權，繼承人自得於行政救濟程序（訴願及行政訴訟）加以爭執，**不生其爭點未經復查程序之問題**。蓋遺產之繼承是否合於農業用地免徵遺產稅要件，涉及法律適用問題，本為稽徵機關應依職權調查之事項，繼承人既已就其遺產稅事件申請復查，則其所繼承之全部遺產應如何適用法律課徵遺產稅，即在稽徵機關之職權行使範圍，自難以稽徵機關未注意調查某農業用地扣除額，而謂該部分未經復查程序。

解析：

1. 本判決揭示被繼承人死亡時，其遺產（土地）之繼承合於行為時遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 5 款規定免徵遺產稅要件者，當然發生免稅效果，本無待繼承人之申請或主張，其於遺產稅申報或復查程序主張農業用地扣除額，僅在促使稽徵機關注意，不得對該土地課徵遺產稅而已，縱使繼承人漏未主張，稽徵機關仍應依職權加以調查核定，如稽徵機關未注意行使其職權，繼承人自得於行政救濟程序（訴願及行政訴訟）加以爭執，不生其爭點未經復查程序之問題。惟稽徵機關的職權調查，並不免除納稅義務人的協力義務，且上開農地農用的事實乃遺產稅的減免要件，依規範有利原則，應由納稅義務人負擔

客觀舉證責任，須承擔法院依職權調查證據結果，於要件事實不明時，認其免稅效果不發生的不利益。故繼承人的協力義務與客觀舉證責任乃處於競合狀態。

2. 本判決將原判決以上訴人起訴不合法駁回部分廢棄，發回更審，並駁回其餘上訴。經臺北高等行政法院以 100 年度訴更一字第 122 號判決駁回原告之訴。再經最高行政法院以 103 年度判字第 197 號判決將原判決廢棄，發回更審。復經臺北高等行政法院以 103 年度訴更二字第 46 號判決駁回原告之訴。原告不服，再提起上訴，經最高行政法院以 106 年度判字第 178 號判決駁回其上訴而確定。

己、關稅法及海關緝私條例

最高行政法院 106 年度判字第 528 號判決

事實概要：

1. 被上訴人 A 公司於民國 96 年 3 月至 97 年 7 月間委由○○報關行分別向上訴人財政部關務署基隆關報運進口印度、埃及及中國大陸產製貨物 9 批，經電腦篩選按免審免驗（C1）或貨物查驗（C3）方式通關。又經上訴人依關稅法第 18 條第 1 項規定，按被上訴人申報之事項，先行徵稅放行，事後再加審查。經上訴人事後審核結果，發現報關發票記載之原申報單價與銀行信用狀存發票金額不符，乃以被上訴人繳驗不實發票，虛報進口貨物價值，逃漏稅款之違章成立，依海關緝私條例第 37 條第 1 項規定，處所漏進口稅額 2 倍之罰鍰，及依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 51 條規定處所漏營業稅額 1.5 倍或 2 倍之罰鍰，並依同條例第 44 條、營業稅法

第 51 條及貿易法第 21 條第 1 項、第 2 項規定，追徵所漏進口稅費。被上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部以訴願決定：「原處分（復查決定）撤銷，由原處分機關另為處分。」

2. 嗣上訴人依撤銷意旨重新審查，並依 99 年 12 月 8 日修正公佈、100 年 2 月 1 日施行之營業稅法第 51 條，降低罰鍰倍數，作成重核復查決定：「原處分營業稅罰鍰部分，變更為處所漏營業稅額 1.5 倍之罰鍰計新臺幣（下同）369,493 元；所漏進口稅額 2 倍罰鍰部分，變更為計 1,500,010 元；追徵所漏進口稅費部分，變更為計 998,343 元，其餘復查駁回。」被上訴人猶表不服，再提起訴願，案經財政部以仍有查證被上訴人所稱是否屬實之必要，以訴願決定：「原處分（重核復查決定）撤銷，由原處分機關另為處分。」
3. 上訴人再依上開撤銷意旨重新審查結果，作成重核復查決定，結論與前次重核復查決定結論相同。被上訴人仍表不服，提起訴願，經訴願決定駁回，提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原審法院）102 年度訴字第 828 號判決（下稱原審判決）撤銷訴願決定及原處分關於追徵營業稅額逾 8,662 元及營業稅罰鍰逾 12,993 元部分，並駁回被上訴人其餘之訴後，被上訴人就敗訴部分（即原審判決駁回被上訴人其餘之訴部分）不服，提起上訴（撤銷部分已確定）。經本院 103 年度判字第 407 號判決（下稱本院第 1 次發回判決）以上訴人取得本件系爭 9 批貨物結匯資料之方法，有違行政調查之法定程序，原審應審酌其是否有證據能力，並應詳加審酌本件銀行存發票及信用狀所載之貨物價格是否真實、正確而得作為計算完稅價格之根據等語為由，而將原審判決除確定部分外廢棄，發回原審法

院更為審理。經原審法院 103 年度訴更一字第 86 號判決（下稱原審更一審判決）：除確定部分外，訴願決定及原處分關於進口稅費合計 996,703 元、進口稅罰鍰合計 1,500,010 元、營業稅罰鍰合計 367,033 元部分均撤銷。上訴人不服，提起上訴，經本院 105 年度判字第 120 號判決（下稱本院第 2 次發回判決）將原審更一審判決關於撤銷訴願決定及原處分追徵營業稅及推廣貿易服務費暨該訴訟費用部分均廢棄，發回原審法院更為審理，並駁回其餘上訴。復經原審法院 105 年度訴更二字第 25 號判決（下稱原判決）：原處分（即重核復查決定）及訴願決定，除確定部分外，關於追徵營業稅合計 244,687 元及推廣貿易服務費合計 2,011 元部分均撤銷。上訴人仍表不服，乃提起本件上訴。

判決要旨：

1. 依行政訴訟法第 133 條前段規定，行政法院於撤銷訴訟，固應依職權調查證據，以期發現真實，當事人並無主觀舉證責任，然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬，故當事人仍有客觀之舉證責任，民事訴訟法第 277 條前段規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」於上述範圍內，仍為撤銷訴訟所準用（行政訴訟法第 136 條參照）。且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，稽徵機關就其事實有舉證之責任（稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項規定之法理參照），其所提證據必須使法院之心證達到真實確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，行政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。然如果要件事實的本體已經證明存在，僅係其具體的存在情形不明，則僅能假定該具體情形不存在，而不能完全否定其所涉及之要件事實本體之存在，否則無異因噎廢食、因小失大，有違比例原則，此時即應依職權核定或酌定其具體情形。依關稅法第 29 條規定，從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格首應以該進口貨物之交易價格，即進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格作為計算根據；海關對納稅義務人提出之交易或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，即視為無法按本條規定核估其完稅價格，並應依序按照關稅法第 31 條、第 32 條、第 33 條、第 34 條（或第 34 條、第 33 條）、第 35 條規定之標準予以核定。即為適例，且納稅義務人既已克盡其提出交易及為說明之協力義務，海關原本應負擔的舉證責任強度（證明程度），即無從減輕。故海關必須查明納稅義務人申報之進口貨物交易價格確屬虛偽不實，且提出客觀上足以證明其真實交易價格之證據資料，始能以該證據資料所證明之交易價格，作為計算完稅價格之根據。如果海關提出之證據資料客觀上並不足以證明納稅義務人申報進口貨物之真實交易價格，僅能使其申報之交易價格之真實性或正確性產生疑義者，即不能任憑其主觀之取捨，逕以該證據資料所顯示之交易價格，作為計算完稅價格之根據，而應視為無法按關稅法第 29 條規定核估其完稅價格，並依序按照前揭關稅法第 31 條等規定之標準予以核定。

2. 原審更一審判決已論明：被上訴人主張進口買入系爭 9 批貨物後，即將之出售其他廠商，而被上訴人實際銷售販賣價格較銀行存發票所載單價為低（報單號碼、貨名、報關價格、銀行存

發票價格、被上訴人出售價格、援用證據等)之情，有被上訴人提出之銷售發票影本等附卷可稽。是被上訴人主張伊轉售價格低於銀行存發票極多，倘銀行存發票所載售價係被上訴人進口真實交易價格，則被上訴人轉售價格根本不敷成本，顯違反在商言商，基於成本控管及追求利潤之最大化之經驗法則，是上訴人以銀行存發票所載價格作為本案 9 批進口貨物之交易價格，即非合理，客觀上實不足證明係真實交易價格。上訴人雖主張該銷售發票所載數額可能不實而偏低云云，然被上訴人所提出銷售系爭 9 批貨物予其他廠商之銷售發票，係下游廠商向被上訴人購買貨物時，被上訴人依照出售價格、數量填載後開立，除自己留存外，並須提供予下游廠商作為進貨憑證，衡情下游廠商應不致接受被上訴人將發票金額故意填載為較低之數額，是上訴人空言主張銷售發票所載數額可能不實而偏低云云，並非可採。縱令被上訴人自申請復查時起所反覆說明本案開發信用狀銀行存發票之金額非屬系爭貨物實際交易金額，乃係因合併其他貨款所致等語，客觀上仍有合理懷疑，亦不能任憑上訴人主觀之取捨，逕以銀行存發票所載價格，作為計算完稅價格之根據。從而，上訴人亦不得逕以報關發票記載之原申報單價與銀行信用狀存發票金額不符，即認被上訴人有繳驗不實發票，虛報進口貨物價值之違章行為。再參諸關稅總局 96 年(按月)進口貨物統計資料表可知，96 年 4 月份辣椒干物進口總數量為 76.916TNE(噸)，平均單價 USD468.04/TNE(噸)；而本案報單編號 AW/96/1667/1004 號於 96 年 4 月 18 日進口 13 噸之辣椒干品之銀行存發票單價為 USD1,510/TNE(噸)，相較足知銀行存發票價格實高於上訴人機關內部查價機制所建立之該項商品同時期其他廠商進口之平均價格甚多

(為平均價格之 3 倍)，顯與常情有違。又依前揭關稅總局 96 年 (按月) 進口貨物統計資料表所示，96 年 5 月份辣椒干物進口總數量為 68.686TNE (噸)，平均單價為 684.27 美元/TNE (噸)；而本案報單編號 AW/96/2292/0039 號於 96 年 5 月 21 日進口 13.5TNE (噸) 之辣椒干品之銀行存發票單價為 USD1,750/TNE (噸)。96 年 6 月份辣椒干物進口總數量為 35.5TNE (噸)，平均單價為 478.87 美元/TNE (噸)；而本案報單編號 AW/96/2554/1006 號於 96 年 6 月 2 日進口數量 13TNE (噸) 之辣椒干品之銀行存發票單價為 USD1,510/TNE (噸)。96 年 8 月份辣椒粉進口總數量為 80.875TNE (噸)，平均單價為 519.32 美元/TNE (噸)；而本案報單編號 AW/96/4054/1003 號於 96 年 8 月 25 日進口數量為 18.5TNE (噸) 之辣椒粉之銀行存發票單價為 USD1,600/TNE (噸)。96 年 8 月份辣椒干進口總數量為 80.875TNE (噸)，平均單價為 519.32 美元/TNE (噸)，而本案報單編號 AW/96/4054/1004 號於 96 年 8 月 27 日進口數量為 13.875TNE (噸) 之辣椒干之銀行存發票單價為 USD1,700/TNE (噸)。另參以原審初審卷 1 原證 53 之關稅總局 97 年 (按月) 進口貨物統計資料表，於 97 年 3 月間進口之統計資料可知，地瓜渣粉屬 23031000008 澱粉製品之殘渣及類似殘渣分類，該類於 97 年 3 月間進口量為 39,000 公斤、總價值為 9,000 美元，平均每公斤價值 0.231 美元；而本件報單編號 AA/97/0761/0082 號於 97 年 3 月 5 日進口數量為 26,000 (公斤) 之地瓜渣粉之銀行存發票單價為 USD0.558/公斤。以上相較以觀，亦均可知銀行存發票價格實高於上訴人機關內部查價機制所建立之該項商品同時期其他廠商進口之平均價格甚多；反係被上訴人報關

所申報之單價與上訴人機關內部查價機制所建立之該項商品同時期其他廠商進口之平均價格較為接近，而合於一般行情。足徵上訴人主張銀行存發票價格係本件實際交易價格，與常情未合。上訴人雖另主張查得與本件有相同貨名、輸出國及類似規格之 2 筆同年度，2 筆次年度進口 CHILLY 貨物，其申報價格亦為 CIF USD1,000 至 2,105/TNE 之間，另參據相關網站查得印度新聞及專業期刊報導 2007 年至 2008 年辣椒之出口行情價格約為 USD1.578 至 USD1.998/KG，可證上訴人依查得之系爭貨物銀行信用狀存發票價格核估完稅價格，洵屬合理云云，惟查上訴人主張之他案貨物進口價格，係屬個案價格，與上訴人機關內部查價機制所建立之該項商品同時期其他廠商進口之平均價格有別，尚不得執為市場一般交易之平均行情價格。又印度新聞及期刊上所為報導之椒種為何難以區分；且參以印度辣椒品種繁多、加工層次不同、品質優劣、期貨買點、供需量之影響、天災等均在在影響辣椒價格高低甚多，與上訴人機關內部查價機制所建立之該項商品同時期其他廠商進口之平均價格不同，亦難執為市場一般交易之平均行情價格。上訴人主張銀行存發票價格確係本件實際交易價格乙節，尚屬難以證明。綜上，上訴人取得本案 9 批進口貨物之結匯資料（銀行存發票及信用狀），固具有證據能力，惟其所記載之「單價金額、總金額」尚非合理，且與經驗法則有違，客觀上不足以證明係關稅法第 29 條第 1 項之真實交易價格，自不能以該證據資料所顯示之交易價格，作為計算完稅價格之根據等情，經本院第 2 次發回判決以財政部關務署基隆關上訴意旨關於爭執上開事實認定部分，無非就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，乃不可採，而維持原審更一審判決之事實認定，並以

原審更一審判決確定之事實為判決基礎，作成系爭 9 批進口貨物「應視為無法按關稅法第 29 條規定核估其完稅價格。上訴人自應依序按照前揭關稅法第 31 條等規定之標準重新核估系爭 9 批進口貨物之完稅價格，作為徵收推廣貿易服務費的基數，並加計視為業經核定之關稅稅額（進口稅捐）作為營業稅之稅基，分別乘以法定稅率或費率，計算應補徵（繳）之稅費，方屬正辦。」之法律上判斷，依行政訴訟法第 260 條第 3 項，原審法院自應受此項判斷之拘束。上訴人於此次更二審程序，重述其在更一審程序業經主張而為原審更一審判決摒棄不採之陳詞，再就證據取捨之事項為爭執，仍難影響原審更一審判決所為事實認定。蓋如前所述，被上訴人在報關時已提出交易文件，並陸續對於上訴人之質疑，補提書證及為說明，自難謂其未盡協力義務，故上訴人原本應負擔的舉證責任強度（證明程度），尚無從減輕，其所提證據資料仍應使法院之心證達到真實確信之程度，始能以該證據資料所證明之交易價格，作為計算完稅價格之根據，然稽諸其於行政訴訟補充答辯狀及行政訴訟補充答辯狀（一）所補提證據資料，依其論述，仍僅能使被上訴人申報之交易價格之真實性或正確性產生疑義，並不足以證明系爭 9 批進口貨物之真實交易價格，自應視為無法按關稅法第 29 條規定核估其完稅價格，而應依序按照前揭關稅法第 31 條等規定之標準重新核估系爭 9 批進口貨物之完稅價格。從而，原判決雖未對上訴人於此次更二審程序所為事實主張及證據聲明，逐一論駁，有理由未盡完備之情形，但不影響判決之結果。

3. 末按關稅法第 31 條、第 32 條、第 33 條、第 34 條及第 35 條明定進口貨物完稅價格之核估係屬海關之職權，行政法院本難

越俎代庖，自行調查認定，只能就海關核估之價格為事後適法性審查，故原審法院於此次更二審程序曉諭上訴人依序按照前揭關稅法第 31 條等規定之標準重新核估系爭 9 批進口貨物之完稅價格，於法並無不合，然上訴人既未於言詞辯論終結前自行完成核估，且於準備程序中對於「本件撤銷發回由海關依關稅法規定予以重新考量核估」表示「沒有意見」，則原判決將原處分（即重核復查決定）及訴願決定，除確定部分外，關於追徵營業稅合計 244,687 元及推廣貿易服務費合計 2,011 元部分均撤銷，由上訴人更為適法之核定，即無違誤。…

解析：

1. 最高行政法院 103 年度判字第 407 號判決（即本案第 1 次發回判決）引述司法院釋字第 603 號解釋意旨，認為個人資料以外的營業秘密或工商秘密，雖非憲法明文列舉之權利，惟其涉及營業自由，並攸關人民財產權、工作權保障之完整性，亦為不可或缺之基本權利，而受憲法第 22 條所保障，第三人自應遵守營業秘密法第 9 條、第 10 條有關保密之規定，及避免觸犯刑法第 317 條、第 318 條洩漏工商秘密罪，不得無故洩漏，相對地，行政機關亦不得無故調閱。則於有關行政調查的法律規定文義不明確，而有侵害人民基本權利之虞時，自應依據明確性與比例原則為合憲性解釋。故海關於適用行政程序法第 40 條規定時，必須先對於已報運進出口貨物依具體事證認有違法嫌疑，並予以立案調查（產生特定目的）後，始有「基於調查事實及證據之必要」，而得要求第三人提供其所保存涉及個人隱私、營業秘密或工商秘密，且屬該立案必要範圍之文書、資料或物品。如果海關於進口貨物放行之翌日起六個月內查緝違

法漏稅案件，卻未遵循通知實施事後稽核之程序，亦未取得被調查人之書面同意，即逕行請求金融機構提供其所保存與該進口貨物有關之資料，或雖已遵循前揭通知實施事後稽核之程序，但請求金融機構提供其所保存與進口貨物有關之資料前，未取得被稽核人之書面同意，亦未逐案報經財政部核准，或請求的標的超過被選定事後稽核案件之範圍；或海關於進口貨物放行之翌日起逾六個月以後，並未認為該進口貨物涉有違法漏稅情事，或雖認為該進口貨物涉有違法漏稅情事，但未先立案調查，而逕行請求金融機構提供其所保存與該進口貨物有關之資料，其取得證據之方法，即均與行政調查之法定程序有違。至於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，除法律另有規定外，則應審酌人權保障及公共利益之均衡維護（參考刑事訴訟法第 158 條之 4 之規範意旨）。蓋稅捐稽徵及行政罰之裁處程序，係以確定國家具體之課稅權及裁罰權為目的，為保全證據並確保稅捐之徵收及行政罰之執行，固有實施行政調查之必要，惟行政調查之方法若足以侵害個人之隱私權及財產權，即不能漫無限制；且為確保依法行政原則，增進人民對行政之信賴（行政程序法第 1 條揭示之立法目的參照），實施行政程序之公務員自應遵守正當法律程序原則。然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；反之，一概以究明事實真相之必要為由，肯定其證據能力，從人權保障之角度而言，亦屬過當。因此，除法律另有規定外（例如稅捐稽徵法第 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），為兼顧程序正義及發現實體真實，應

由法院於行政救濟程序個案審理中，就個人基本人權之保障及公共利益之均衡維護，依比例原則及法益權衡原則，予以客觀之判斷，亦即宜就違背法定程序之程度、違背法定程序時之主觀意圖（即實施行政調查之公務員是否明知違法並故意為之）、違背法定程序時之狀況（即程序之違反是否有緊急或不得已之情形）、侵害被調查人權益之種類及輕重、違反誠實申報稅捐義務行為所生之危險或實害、禁止使用該證據對於預防將來違法取得證據之效果、行政機關如依法定程序，有無發現該證據之可能性，及證據取得之違法對行政處分相對人之行政救濟有無產生不利益與其程度等情狀予以審酌，以決定應否賦予證據能力（最高法院 93 年台上字第 664 號刑事判例意旨亦採類似見解）。如法院認為應否定其證據能力，則行政機關依此違背法定程序取得之證據認定違反誠實申報稅捐義務行為成立，並加以處罰及追徵所漏之稅款，即難謂適法，而有撤銷的理由。**並論明：**從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格首應以該進口貨物之交易價格，即進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格作為計算根據。海關對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，即視為無法按關稅法第 29 條規定核估其完稅價格，並應依序按照關稅法第 31 條、第 32 條、第 33 條、第 34 條（或第 34 條、第 33 條）、第 35 條規定之標準予以核定。而海關所以會對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，且對納稅義務人提出之說明，仍有合理懷疑，乃因其所查得之其他證據資料客觀上尚不足以完全推翻納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性，即尚難證明納稅義務人申報之進口貨物交易價格

確屬虛偽不實之故。故海關必須查明納稅義務人申報之進口貨物交易價格確屬虛偽不實，且提出客觀上足以證明其真實交易價格之證據資料，始能以該證據資料所證明之交易價格，作為計算完稅價格之根據。如果海關提出之證據資料客觀上並不足以證明納稅義務人申報進口貨物之真實交易價格，僅能使其申報之交易價格之真實性或正確性產生疑義者，即不能任憑其主觀之取捨，逕以該證據資料所顯示之交易價格，作為計算完稅價格之根據，而應視為無法按關稅法第 29 條規定核估其完稅價格，並依序按照前揭關稅法第 31 條等規定之標準予以核定等語。而以財政部關務署基隆關取得本件系爭 9 批貨物結匯資料之方法，有違行政調查之法定程序，原審應審酌其是否有證據能力，並應詳加審酌本件銀行存發票及信用狀所載之貨物價格是否真實、正確而得作為計算完稅價格之根據等語為由，將原審判決除確定部分外廢棄，發回原審。

2. 原審更一審判決：除確定部分外，訴願決定及原處分關於進口稅費合計 996,703 元、進口稅罰鍰合計 1,500,010 元、營業稅罰鍰合計 367,033 元部分均撤銷。其理由略謂：(1)參照原發回判決意旨，被告取得本案 9 批進口貨物之結匯資料，其取得證據之方法，核與行政調查之法定程序有違；被告主張取得本件 9 筆貨物銀行結匯資料，係於被告辦理原告進口貨物事後稽核程序時取得，並無過度調查，且無違正當行政程序云云，尚非可採。惟其有無證據能力之認定，仍應審酌人權保障及公共利益之均衡維護，依比例原則及法益權衡原則，予以客觀之判斷。查本件被告係因就已放行與本案無關之另案 4 筆貨物實施事後稽核，向金融機構調閱結匯單證資料時，未限定結匯對象，超越必須與該 4 筆被通知實施事後稽核貨物有關之範圍，

屬過度之調查行為，其附帶取得本案 9 批貨物之結匯資料，固與法定程序未合；然其違背法定程序之程度衡情尚非重大，亦難謂被告所屬實施本件行政調查之公務員係屬明知違法並故意為之；又被告係就另案 4 筆貨物實施事後稽核而附帶取得之本案 9 批貨物結匯資料，對於被調查人資訊隱私權益之侵害，尚非重大；且被告過度之調查行為，其目的係為確保國家稅收之重大公益目的，若無銀行結匯資料之勾稽、比對，亦確實難以查緝發覺原告就本件 9 批貨物究竟有無繳驗不實發票或虛報進口貨物價值之違章行為，原審法院綜合審酌考量後，認不宜否定其證據能力。(2)海關必須查明納稅義務人申報之進口貨物交易價格確屬虛偽不實，且提出客觀上足以證明其真實交易價格之證據資料，始能以該證據資料所證明之交易價格，作為計算完稅價格之根據。如果海關提出之證據資料客觀上並不足以證明納稅義務人申報進口貨物之真實交易價格，僅能使其申報之交易價格之真實性或正確性產生疑義者，即不能任憑其主觀之取捨，逕以該證據資料所顯示之交易價格，作為計算完稅價格之根據，亦不得逕謂納稅義務人有繳驗不實發票，虛報進口貨物價值之違章行為。次查，原告主張進口買入系爭 9 批貨物後，即將之出售其他廠商，而原告實際銷售販賣價格較銀行存發票所載單價為低之情，有原告提出之銷售本件 9 批貨物予其他廠商之發票影本等附卷可稽…參諸關稅總局 96 年（按月）進口貨物統計資料表及本案報單之單價…足徵被告主張銀行存發票價格係本件實際交易價格，與常情未合…被告取得本案 9 批進口貨物之結匯資料（銀行存發票及信用狀），固具有證據能力，惟其所記載之「單價金額、總金額」尚非合理，且與經驗法則有違，客觀上不足以證明係關稅法第 29 條第 1 項之真

實交易價格，自不能以該證據資料所顯示之交易價格，作為計算完稅價格之根據；同理，亦不得謂納稅義務人有繳驗不實發票，虛報進口貨物價值之違章行為存在。是本件並無援引海關緝私條例相關規定處罰或主張同條例第 44 條規定得於「5 年」內追徵或處罰之餘地。又海關對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，即視為無法按關稅法第 29 條規定核估其完稅價格，原應依序按照關稅法第 31 條、第 32 條、第 33 條、第 34 條（或第 34 條、第 33 條）、第 35 條規定之標準予以核定。惟本件 9 筆報單進口貨物均係原告於貨物報關後，經被告機關依據關稅法第 18 條第 1 項之規定而分別以 C1 免審免驗方式或 C3 應審應驗方式先行徵稅後，分別於 96 年 3 月 28 日、96 年 8 月 27 日、96 年 6 月 6 日、96 年 7 月 2 日、96 年 4 月 18 日、96 年 8 月 27 日、96 年 5 月 23 日、97 年 3 月 5 日、97 年 7 月 10 日放行；系爭 9 筆報關進口貨物既屬已通關放行之貨物，然本件被告並未於關稅法第 13 條第 1 項所定 6 個月期限內通知原告實施事後稽核，亦未依關稅法第 18 條於貨物放行後 6 個月通知補稅，依法系爭 9 批貨物之應稅價額視為業已核定。另參以海關於貨物進口時，除依法課徵進口關稅外，有關之營業稅（依營業稅法第 20 條第 1 項規定為關稅完稅價格加計進口稅後之數額，依 5% 稅率計算營業稅額）及推廣貿易服務費（關稅完稅價格乘以收取比率萬分之 4 計算）參照營業稅法第 41 條及貿易法第 21 條規定，亦委由海關徵收之。則貨物進口時由海關徵收者，既包括關稅、營業稅及推廣貿易服務費，為加速進口貨物通關，海關如已按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，惟未於貨物放行之

翌日起 6 個月內，通知納稅義務人，依關稅法第 18 條第 1 項規定，關稅之完稅價格視為業經核定；則於計算應徵收之關稅、營業稅及推廣貿易服務費，既均以「關稅完稅價格」為計算基礎，且依法既視為業經核定，自應為一致之認定，始符前揭法條之規範意旨。是本件系爭 9 批貨物之應稅價額視為業已核定，上訴人自不得對被上訴人為處罰或追徵進口稅費等語。

3. 最高行政法院 105 年度判字第 120 號判決（即本案第 2 次發回判決）認原審更一審判決將原處分及訴願決定關於依海關緝私條例第 37 條第 1 項第 2、3 款及營業稅法第 51 條第 1 項第 7 款規定處被上訴人罰鍰（進口稅罰鍰合計 1,500,010 元、營業稅罰鍰合計 367,033 元），並追徵所漏進口稅（即關稅 750,005 元）部分，均予撤銷，於法並無不合，而予以維持，但認為：依稅捐稽徵法第 35 條之 1 及營業稅法第 41 條規定之文義及立法理由，可知法律授權由海關就進口貨物應徵之營業稅及推廣貿易服務費，隨同關稅一併徵收，乃基於稽徵程序之便利，故僅徵收程序及行政救濟程序，準用關稅法或海關緝私條例之規定辦理，並不因該等由海關代徵之程序，即改變營業稅及推廣貿易服務費之本質，與其有關之實體事項，如稅率（費率）、稅基、核課期間、免稅項目等，仍應回歸各母法之實體規定，並有稅捐稽徵法第 21 條規定核課期間之適用。且依關稅法第 18 條第 1、2 項規定「（第 1 項）為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第十三條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起六個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。（第 2 項）進口貨物未經海關依前項規定先行

徵稅驗放，且海關無法即時核定其應納關稅者，海關得依納稅義務人之申請，准其檢具審查所需文件資料，並繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後由海關審查，並於貨物放行之翌日起六個月內核定其應納稅額，屆期視為依納稅義務人之申報核定應納稅額。」之前後文義，可知其所謂6個月期限，係指關稅（進口稅）之核課期間，而視為核定者，**僅係指關稅之應納稅額，並不及於營業稅、推廣貿易服務費**。另參照關稅法關於核定完稅價格之規定係列在第2章第2節第29條以下至第42條，其本質為進口貨物價格的確認，除以之作為課徵關稅的稅基外，並作為課徵營業稅、推廣貿易服務費的基數，在體系上與同法第18條係列於第2章第1節（規範報關及查驗）有別，而依關稅法第18條第1項規定視為業經核定者，既僅限於關稅的應納稅額（稅基×稅率），並不及於營業稅、推廣貿易服務費，則用以計算關稅的稅基，自不能拘束計算營業稅、推廣貿易服務費的基數，故縱使關稅之應納稅額視為業經核定，對於營業稅、推廣貿易服務費的課徵，仍有依序適用關稅法第31條、第32條、第33條、第34條（或第34條、第33條）、第35條規定之標準予以核定進口貨物完稅價格之餘地。而以原審法院未依職權命海關依序按照關稅法第31條等規定之標準重新核估系爭9批進口貨物之完稅價格，作為徵收推廣貿易服務費的基數，並加計視為業經核定之關稅稅額（進口稅捐）作為營業稅的稅基，分別乘以法定稅率或費率，計算應補徵（繳）之稅費，再檢視其結果為適法之判決等語為由，將原判決關於撤銷訴願決定及原處分追徵營業稅（244,687元）及推廣貿易服務費（2,011元）部分，予以廢棄，發回原審法院更為審理。

4. 原審法院依本案第 2 次發回判決意旨，曉諭被告機關依序按照關稅法第 31 條等規定之標準重新核估系爭 9 批進口貨物之完稅價格，然被告機關未於言詞辯論終結前自行完成核估，且於準備程序中對於「本件撤銷發回由海關依關稅法規定予以重新考量核估」表示「沒有意見」，乃以 105 年度訴更二字第 25 號判決將原處分（即重核復查決定）及訴願決定，除確定部分外，關於追徵營業稅合計 244,687 元及推廣貿易服務費合計 2,011 元部分均撤銷，由被告機關更為適法之核定。被告機關不服，提起上訴，經本判決以前揭理由駁回其上訴而確定。
5. 前揭最高行政法院 103 年度判字第 407 號判決有關稅務行政調查證據能力之論述意旨，業經 105 年 12 月 28 日制定公布（公布後一年施行）之納稅者權利保護法所採納，於第 11 條第 3 項明定：「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。」

捌、結語

我國行政訴訟法規定內容許多仿自民事訴訟法，並有例示及概括規定要準用民事訴訟法相關條文，但因行政事件常涉及公益，必須依職權進行及調查，又有類似刑事訴訟法之規定，且由於常與行政程序（包括訴願程序）接軌，以致造就行政訴訟法理的獨特性，例如撤銷訴訟的事後審性、客觀舉證責任、當事人的協力義務、訴願前置程序、爭點或總額主義以及行政處分的拘束力、存續力、構成要件效力、確認效力等。加上行政實體法的領域多元、複雜，各具特色，與其關連的程序法則，即不免有不同的規範需求。以稅務訴訟而言，其適用的證據法則（包括客觀舉證責任分配、證明度等），課稅處分部分，較接近民事訴訟，裁罰處分部分，則較接近刑事訴訟（類推適用刑事無罪推定及不自證己罪原則）。

行政法院對於稅務訴訟舉證責任的分配，原則上固然依循關於課稅或處罰要件事實，由稽徵機關負擔，至於減稅或免稅有關事由，則由納稅義務人負擔的標準，但於具體個案的運作上，難免會有倚輕倚重的情形，招致外界負面的評價，其原因除了保障人民權益及確保國家行政權合法行使之間，難以取捨兼顧外，由於我國行政訴訟的發展起步較晚，採行二級二審或三級二審新制甫屆滿 17 年，行政訴訟法學領域尚有許多等待開發空間，實務見解也未臻圓滿成熟，所謂客觀舉證責任的分配、本證與反證的區別、舉證責任與證明度的關聯、舉證責任與協力義務的競合、既判力與爭點效的分際、是否承認行政處分構成要件效力¹⁴³，常

¹⁴³ 最高行政法院法院庭長法官聯席會議決議對於是否承認行政處分構成要件效力，曾出現歧異的見解。100 年度 4 月份第 1 次庭長法官聯席會議對於土地增

糾纏不清，亦有以致之。然追根究底在於事證不明，事後調查困

值稅課徵事件，土地所有權人依土地稅法第 31 條第 1 項第 2 款規定，主張土地漲價總數額之計算應自申報移轉現值中減除改良土地費用時，所檢附工務（建設）機關發給之改良土地費用證明書，決議採乙說（認為沒有構成要件效力），決議文如下：「按土地稅法第 31 條第 1 項第 2 款規定，土地所有權人為改良土地已支付之全部改良費用，得自土地漲價總數額扣除者，其中『因土地使用變更而無償捐贈一定比率土地作為公共設施用地』，必以土地所有權人捐贈土地行為後餘留土地因變更土地使用分區，而增加土地之價值，影響土地增值稅之課徵，始有扣除已支付之改良土地費用之餘地。縣市政府出具之『辦理以捐贈土地代替都市計畫公共設施負擔土地改良費用證明書』有無符合前開規定，得否自核定申報移轉現值中減除改良土地費用，主管稽徵機關具有審酌之權限，尚不受該證明書之拘束。」但 102 年度 9 月份第 2 次庭長法官聯席會議對於法律問題「稅捐稽徵機關以甲公司 92 年度營利事業所得稅申報，因列報之利息支出已遭稅捐稽徵機關全數剔除為由，同額調增甲公司 92 年度未分配盈餘申報案之未分配盈餘數，並補徵應加徵之百分之十營利事業所得稅。另甲公司因列報之利息支出遭全數剔除而補徵 92 年度營利事業所得稅事件，則經本院廢棄原駁回甲公司之訴之高等行政法院判決，發回高等行政法院審理中。則甲公司不服上述因調增未分配盈餘而補徵 92 年度百分之十營利事業所得稅所提起之上訴事件，如甲公司仍僅就其列報之利息支出不應剔除一節為爭執，本院應如何判決？」卻決議採甲說，認為「就未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅處分提起之行政救濟事件，因據以核算未分配盈餘之『經稽徵機關核定之課稅額』屬另一課稅處分，尚非該加徵百分之十營利事業所得稅之行政救濟事件，行政法院所要審查之行政處分，故本於行政處分之構成要件效力，行政法院對該作為構成要件之行政處分應予尊重。」予以如果有利稅捐者，即承認其構成要件效力，如果不利稅捐者，即不承認其構成要件效力的觀感，有再加以討論求其一致或分析補充其不一致的理由之必要。另司法院釋字第 379 號解釋明示「私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限，乃土地法第三十條第一項前段所明定。申請農地所有權移轉登記者，依土地登記規則第八十二條第一項第一款前段規定，應提出承受人自耕能力證明書，登記機關既應就所提自耕能力證明書為**形式上的審查**，則其於登記完畢後，經該管鄉（鎮、市、區）公所查明承受人不具備自耕能力而撤銷該自耕能力證明書時，其原先所有權移轉登記所據『具有自耕能力』之事由，已失所附麗，原登記機關自得撤銷前此准予登記之處分，逕行塗銷其所有權移轉登記。」其中所謂「登記機關既應就所提自耕能力證明書為形式上的審查」，似就自耕能力證明之核發，關於其構成要件效力，傾向於肯定之見解，否則即應謂「為實質的審查」。

難，才會有這些問題。因此除期望稽徵機關在行政程序階段，即加強其調查證據的密度，如果調查途徑已窮，事實或法律關係仍不能確定時，宜善用協談機制，與納稅義務人締結和解契約，以代替行政處分（行政程序法第 136 條參照），俾消弭爭端於無形外，面對社會向行政法院的批評，吾人宜反躬自省，檢討有何判例、決議或實務見解未能落實憲法生存權、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¹⁴⁴？及時予以廢止或加以修正，並呼籲司法行政當局廢除或放寬法官辦案期限規制¹⁴⁵，鼓勵法官極盡調查證據之能事，詳察細審，妥適結案，以昭折服及定紛止爭。又適逢納稅者權利保護法施行在即，本文乃嘗試以國內外既有學說為基礎，從

¹⁴⁴ 例如最高行政法院 98 年度 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議關於推計課稅得作為核定漏稅額之計算基礎及納稅義務人對推計核定所得額之相關行政處分如有不服，必須於行政機關所進行之行政救濟程序（訴願）終結前，提示有關帳簿、文據供核，原稽徵機關始應予受理之決議；100 年度 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議關於人民以第三人為使用人或委任其為代理人參與行政程序，類推適用行政罰法第 7 條第 2 項規定，就該使用人或代理人之故意、過失負推定故意、過失責任之決議；100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議關於商譽舉證責任的決議等。

¹⁴⁵ 理由：1、法官審理案件至何種程度獲得完滿的心證，於何時可以辯論終結，並作成判決書，乃審判的核心領域，不應由未參與審判者施予辦案期限的規制，致使法官草率結案，造成迅速的不正義。法官只要按正常的程序審理案件，並無拖延不進行，或遲延不終結情形，即無加以行政監督的必要。而是否延宕，宜由受理案件之繁簡及多寡予以判斷，而非千篇一律以固定的辦案期限為標準。2、尤其現行無限量的分案，卻限定相同的期間結案，難免招致血汗法官之譏；一審辦案期限比二審辦案期限短（民刑普通案件第一審 1 年 4 個月，第二審 2 年），豈非鼓勵下級審速審速決，趕快把案件推給上級審，妨礙金字塔型訴訟構造之建立。3、故建議廢除對於法官辦案期限千篇一律的規制，如果不廢除，至少亦應取消硬性規定審理一件具體案件的期限，而宜視一時期內受理案件的多寡，彈性調整該時期內新收案件的辦案期限，並放寬案情繁雜事件可以視為不遲延的限制，且事實審各級法院的辦案期限不應有差別待遇。

累積的審判經驗中釐清稅務訴訟舉證責任與協力義務的相關問題，期能建構明確可循的理論模式，猶不敢敝帚自珍，尚祈野人獻曝，有助於行政訴訟法學之精進與個案租稅正義之實現。

玖、附錄 司法院統計年報

1.高等行政法院行政訴訟第一審終結事件性質分類—按年別分

單位：件

年別 Year	合計 Total	稅捐 Taxation and government dues	關務 Customs and tariff	商標 Trade-mark	專利 Patent	土地 Land	建築 Building	營業 Business	交通 Transportation	礦業 Mining	戶政 Household administration	專門職業 Special professions	水利 Irrigation	入出境 Entry into, and exit of, the territory	環保 Environmental conservation	衛生 Sanitation
民國 91 年 2002	8 481	3 188	150	472	421	677	483	302	111	5	33	22	31	104	352	88
民國 92 年 2003	9 714	3 685	269	399	324	797	402	466	166	4	33	29	20	139	406	153
民國 93 年 2004	8 695	3 188	267	406	410	604	313	384	135	2	26	44	36	110	279	170
民國 94 年 2005	8 935	3 124	482	293	455	511	270	386	178	6	20	58	52	95	234	180
民國 95 年 2006	8 734	3 058	542	398	358	461	291	319	147	5	24	36	53	123	253	189
民國 96 年 2007	8 722	3 042	307	453	340	504	279	278	140	3	36	40	43	116	195	159
民國 97 年 2008	7 618	2 520	359	329	270	448	245	260	135	4	33	31	17	125	244	126
民國 98 年 2009	5 920	2 106	373	8	7	521	239	232	114	1	18	26	31	107	225	93
民國 99 年 2010	5 598	1 979	195	3	4	484	214	165	126	1	20	58	33	69	195	69
民國 100 年 2011	4 786	1 487	103	2	-	463	205	140	103	5	13	32	30	87	144	113

1. Types of First Instance Administrative Cases Terminated by the High Administrative Court – by Year

Unit: case

出版	教育	勞工	保險	國家賠償	廣播電視	漁業	人民團體	考銓	國防	林業	農業	福利	著作	光碟管理	積體電路電路布局保護	植物品種及種苗	公平交易	其他
Publish	Educa-tion	Labor affairs	Insura-nce	National com-pensation	Broad-cast and tel-evision	Fishery	Citizen groups	Exami-nation and asse-ssment	National defen-se	Forestry	Agricu-lture	Welfare	Copy-right	Regula-tion of optical media	Inte-grated Circuit layout	Plant Variety and Seed	Fair Trade	Other
1	163	153	584	52	58	18	32	272	69	69	48	58	-	-	-	-	-	465
-	152	258	623	53	38	23	56	328	60	67	36	91	-	-	-	-	-	637
1	170	374	493	83	13	14	30	315	71	54	32	85	-	-	-	-	-	586
-	170	318	522	95	9	21	26	354	64	69	30	131	-	-	-	-	-	782
-	171	294	478	172	48	24	20	316	65	45	31	90	-	-	-	-	-	723
-	503	245	424	217	43	39	24	406	70	36	20	103	-	-	-	-	-	657
-	165	209	573	86	20	25	32	428	76	46	19	82	-	-	-	-	103	608
-	103	235	361	21	40	21	20	213	74	50	26	61	-	-	-	-	72	522
-	122	206	450	23	27	15	28	249	97	39	40	62	-	1	-	-	50	574
-	108	217	342	18	29	12	28	284	76	39	43	75	-	-	-	-	35	553

2.高等行政法院行政訴訟第一審終結事件性質分類—按年別分

單位：件

年別 Year	合計 Total	稅捐 Taxation and government dues	關務 Customs and tariff	商標 Trade-mark	專利 Patent	土地 Land	建築 Building	營業 Business	交通 Transportation	礦業 Mining	戶政 Household administration	專門職業 Special professions	水利 Irrigation	入出境 Entry into, and exit of, the territory	環保 Environmental conservation	衛生 Sanitation
民國 96 年 2007	8 722	3 042	307	453	340	504	279	278	140	3	36	40	43	116	195	159
民國 97 年 2008	7 618	2 520	359	329	270	448	245	260	135	4	33	31	17	125	244	126
民國 98 年 2009	5 920	2 106	373	8	7	521	239	232	114	1	18	26	31	107	225	93
民國 99 年 2010	5 598	1 979	195	3	4	484	214	165	126	1	20	58	33	69	195	69
民國 100 年 2011	4 786	1 487	103	2	-	463	205	140	103	5	13	32	30	87	144	113
民國 101 年 2012	4 630	1 281	96	-	1	456	210	138	103	2	14	29	21	74	174	93
民國 102 年 2013	3 251	836	70	1	5	439	187	91	49	3	19	19	15	106	76	50
民國 103 年 2014	3 214	817	73	1	-	420	195	84	65	4	15	11	11	81	108	28
民國 104 年 2015	3 035	810	80	-	1	390	172	68	66	1	14	10	9	54	112	34
民國 105 年 2016	3 177	682	59	1	-	451	186	77	225	1	20	19	10	43	101	49

2.Types of First Instance Administrative Cases Terminated by the High Administrative Court – by Year

Unit: case

出版	教育	勞工	保險	國家賠償	廣播電視	漁業	人民團體	考銓	國防	林業	農業	福利	著作	光碟管理	積體電路電路局保護	植物品種及種苗	公平交易	資恐防制	其他
Publish	Educa-tion	Labor affairs	Insura-nce	Natio-nal com-pen-sation	Broad-cast and tel-e-vision	Fishery	Citizen groups	Exami-nation and as-sessment	Natio-nal defen-se	Fores-try	Agricu-lture	Welfare	Copy-right	Regula-tion of optical media	Inte-grated Circuit layout	Plant Variety and Seed	Fair Trade	Counte-ring the Financi-ng of Terroris-m Act	Other
-	503	245	424	217	43	39	24	406	70	36	20	103	-	-	-	-	-	-	657
-	165	209	573	86	20	25	32	428	76	46	19	82	-	-	-	-	103	-	608
-	103	235	361	21	40	21	20	213	74	50	26	61	-	-	-	-	72	-	522
-	122	206	450	23	27	15	28	249	97	39	40	62	-	1	-	-	50	-	574
-	108	217	342	18	29	12	28	284	76	39	43	75	-	-	-	-	35	-	553
-	103	240	348	12	47	10	20	267	67	41	36	80	-	-	-	-	32	-	635
-	95	88	141	14	8	3	35	209	66	18	19	77	-	-	-	-	36	-	476
-	90	176	108	16	12	10	39	196	53	10	23	74	-	-	-	-	29	-	465
-	79	79	100	7	5	6	24	185	59	24	39	43	-	-	-	-	29	-	535
-	87	123	84	10	1	4	35	197	45	17	35	31	1	-	-	-	26	-	557

3.高等行政法院行政訴訟簡易上訴終結事件性質分類－按年別分

單位：件

年別 Year	合計 Total	稅捐 Taxation and govern- ment dues	關務 Customs and tariff	土地 Land	建築 Building	營業 Business	交通 Trans- portation	礦業 Mining	戶政 House- hold adminis- tration	專門 職業 Special profes- sions	水利 Irrigation	入出境 Entry into, and exit of the territory	環保 Environm- ental conser- vation	衛生 Sanita- tion
民國 96 年 2007	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
民國 97 年 2008	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
民國 98 年 2009	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
民國 99 年 2010	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
民國 100 年 2011	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
民國 101 年 2012	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
民國 102 年 2013	202	46	3	8	7	6	3	-	-	2	-	2	17	17
民國 103 年 2014	333	75	11	10	3	10	12	-	-	1	-	-	24	15
民國 104 年 2015	331	86	7	18	9	4	2	-	-	3	1	-	21	17
民國 105 年 2016	360	87	9	6	5	3	4	-	-	5	2	-	28	15

說明：103 年針對行政訴訟之性質分類進行全面清查，重新歸類整編，本表為整編後資料。

3. Types of Administrative Simple Appeals Cases Terminated by the High Administrative Court – by Year

Unit: case

出版	教育	勞工	保險	國家賠償	廣播電視	漁業	人民團體	考銓	國防	林業	農業	福利	資恐防制	其他
Publish	Education	Labor affairs	Insurance	National compensation	Broadcast and television	Fishery	Citizen groups	Examination and assessment	National defense	Forestry	Agriculture	Welfare	Countering the Financing of Terrorism Act	Other
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	1	30	28	1	-	-	-	4	-	1	3	6	-	17
-	1	61	32	-	2	-	-	15	1	2	3	7	-	48
-	1	56	33	-	-	-	1	3	3	5	1	9	-	51
-	3	73	47	-	-	1	-	10	2	6	4	9	-	41

Description: Administrative litigations, after comprehensive inspection, were reclassified and sorted in accordance with their natures in 2014. This table presents data after classification.

4.最高行政法院行政訴訟上訴終結事件性質分類—按年別分

單位：件

年別	合計	稅捐	關務	商標	專利	土地	建築	營業	交通	礦業	戶政	專門職業	水利	入出境	環保	衛生
Year	Total	Taxation and government dues	Customs and tariff	Trade-mark	Patent	Land	Building	Business	Transportation	Mining	Household administration	Special professions	Irrigation	Entry into, and exit of, the territory	Environmental conservation	Sanitation
民國 91 年 2002	1 240	604	35	75	38	94	46	68	7	-	4	1	2	11	55	7
民國 92 年 2003	2 311	1 157	54	107	82	206	77	83	16	5	4	11	4	27	82	21
民國 93 年 2004	2 275	882	53	125	93	219	87	111	24	1	11	5	3	26	54	23
民國 94 年 2005	3 094	1 428	97	133	94	251	104	143	35	1	16	22	3	41	48	34
民國 95 年 2006	3 293	1 482	167	118	136	254	95	90	36	2	10	21	12	27	65	44
民國 96 年 2007	4 448	1 867	339	166	179	226	137	157	36	3	10	18	29	14	91	52
民國 97 年 2008	3 837	1 767	269	253	140	196	87	73	45	4	10	15	16	6	70	39
民國 98 年 2009	3 266	1 498	250	150	125	209	104	102	28	1	3	12	16	7	59	18
民國 99 年 2010	3 076	1 395	162	128	98	193	77	112	57	1	8	6	11	6	51	27
民國 100 年 2011	3 682	1 643	138	113	82	309	123	106	33	3	15	17	25	19	73	22

4.Types of Administrative Appeals Cases Terminated by Supreme Administrative Court – by Year

Unit: case

出版	教育	勞工	保險	國家賠償	廣播電視	漁業	人民團體	考銓	國防	林業	農業	福利	著作	光碟管理	積體電路電路布局保護	植物品種及種苗	公平交易	其他
Publish	Educa-tion	Labor affairs	Insura-nce	Na-tional compe-n-sation	Broad-cast and tel-evision	Fishery	Citizen groups	Exami-nation and as-sessment	Natio-nal defen-se	Fores-try	Agricu-lture	Welfare	Copy-right	Regula-tion of optical media	Inte-grated Circuit layout	Plant Variety and Seed	Fair Trade	Other
-	13	4	22	6	11	1	9	35	15	13	3	9	-	-	-	-	-	52
1	20	13	61	13	20	5	9	77	15	20	1	11	-	-	-	-	-	109
-	31	30	92	5	8	1	12	118	13	13	6	13	-	-	-	-	-	216
-	33	88	147	29	4	4	16	83	22	27	8	25	-	-	-	-	-	158
1	37	91	104	35	3	2	8	155	35	41	8	27	-	-	-	-	-	187
-	56	112	219	44	11	9	8	161	33	22	4	29	-	-	-	-	-	416
-	43	76	157	22	8	10	16	126	23	11	4	20	-	-	-	-	24	307
-	54	40	67	7	17	9	4	152	15	10	3	10	-	-	-	-	1	295
-	67	48	97	3	8	3	16	132	20	11	7	13	-	-	-	-	-	319
2	49	54	102	4	7	3	15	157	26	11	17	18	-	-	-	-	-	496

5. 最高行政法院行政訴訟上訴終結事件性質分類－按年別分

單位：件

年別 Year	合計 Total	稅捐 Taxation and government dues	關務 Customs and tariff	商標 Trade-mark	專利 Patent	土地 Land	建築 Building	營業 Business	交通 Transportation	礦業 Mining	戶政 Household administration	專門職業 Special professions	水利 Irrigation	入出境 Entry into, and exit of, the territory	環保 Environmental conservation	衛生 Sanitation
民國 94 年 2005	3 094	1 428	97	133	94	251	104	125	35	1	16	24	3	41	48	34
民國 95 年 2006	3 293	1 481	167	118	134	254	96	84	36	2	10	21	12	27	65	44
民國 96 年 2007	4 448	1 828	339	171	178	247	141	156	39	3	15	22	29	53	92	70
民國 97 年 2008	3 837	1 729	270	262	140	222	90	98	47	4	11	18	16	32	71	50
民國 98 年 2009	3 266	1 407	251	159	123	239	111	160	32	1	8	13	16	24	62	28
民國 99 年 2010	3 076	1 381	162	128	98	211	78	138	61	1	10	15	11	17	53	30
民國 100 年 2011	3 682	1 630	138	114	82	332	133	147	36	3	16	27	25	40	73	29
民國 101 年 2012	2 199	857	61	57	45	197	102	61	28	3	7	20	13	25	54	36
民國 102 年 2013	1 362	504	26	64	40	170	52	63	5	4	5	8	9	22	37	4
民國 103 年 2014	1 297	449	50	68	24	139	52	43	15	1	5	5	8	11	44	12

說明：103 年針對行政訴訟之性質分類，進行全面清查，重新歸類整編，本表為整編後資料。

5.Types of Administrative Appeals Cases Terminated by Supreme Administrative Court – by Year

Unit: case

出版	教育	勞工	保險	國家賠償	廣播電視	漁業	人民團體	考銓	國防	林業	農業	福利	著作	光碟管理	積體電路布局保護	植物品種及種苗	公平交易	其他
Publish	Educa-tion	Labor affairs	Insura-nce	National com-pensation	Broad-cast and tel-evision	Fishery	Citizen groups	Exami-nation and asse-ssment	Natio-nal defen-se	Fores-try	Agricu-lture	Welfare	Copy-right	Regula-tion of optical media	Inte-grated Circuit layout	Plant Variety and Seed	Fair Trade	Other
-	33	88	149	29	4	4	17	88	26	12	10	22	-	-	-	-	23	155
-	37	91	108	35	3	2	9	158	37	9	9	24	1	2	-	-	21	196
-	56	112	224	44	12	9	9	173	39	23	10	30	-	1	-	-	33	290
-	45	76	159	22	9	10	18	133	29	11	6	22	-	-	-	-	24	213
-	54	41	69	7	17	9	6	160	26	10	8	7	-	2	-	-	1	215
-	68	48	98	3	8	3	17	140	41	11	8	12	-	-	-	-	-	225
2	50	59	102	4	9	3	19	165	67	11	22	22	-	-	-	-	-	322
1	33	50	78	2	41	1	11	109	41	7	13	19	-	-	-	-	3	224
3	29	11	27	2	10	1	12	61	21	7	3	6	-	-	-	-	1	155
5	33	13	28	2	3	1	13	72	22	2	4	16	-	-	-	-	-	157

6. 最高行政法院行政訴訟上訴終結事件性質分類—按年別分

單位：件

年別	合計	稅捐	關務	商標	專利	土地	建築	營業	交通	礦業	戶政	專門職業	水利	入出境	環保	衛生
Year	Total	Taxation and government dues	Customs and tariff	Trade-mark	Patent	Land	Building	Business	Transportation	Mining	Household administration	Special professions	Irrigation	Entry into, and exit of, the territory	Environmental conservation	Sanitation
民國 96 年 2007	4 448	1 828	339	171	178	247	141	156	39	3	15	22	29	53	92	70
民國 97 年 2008	3 837	1 729	270	262	140	222	90	98	47	4	11	18	16	32	71	50
民國 98 年 2009	3 266	1 407	251	159	123	239	111	160	32	1	8	13	16	24	62	28
民國 99 年 2010	3 076	1 381	162	128	98	211	78	138	61	1	10	15	11	17	53	30
民國 100 年 2011	3 682	1 630	138	114	82	332	133	147	36	3	16	27	25	40	73	29
民國 101 年 2012	2 199	857	61	57	45	197	102	61	28	3	7	20	13	25	54	36
民國 102 年 2013	1 362	504	26	64	40	170	52	63	5	4	5	8	9	22	37	4
民國 103 年 2014	1 297	449	50	68	24	139	52	43	15	1	5	5	8	11	44	12
民國 104 年 2015	1 333	410	52	57	57	148	49	50	25	2	2	3	3	12	48	6
民國 105 年 2016	1 279	366	43	46	48	156	63	47	44	1	4	5	2	10	48	15

說明：103 年針對行政訴訟之性質分類進行全面清查，重新歸類整編，本表為整編後資料。

6. Types of Administrative Appeals Cases Terminated by Supreme Administrative Court – by Year

Unit: case

出版	教育	勞工	保險	國家賠償	廣播電視	漁業	人民團體	考銓	國防	林業	農業	福利	著作	光碟管理	積體電路電路布局保護	植物品種及種苗	公平交易	資恐防制	其他
Publish	Educa-tion	Labor affairs	Insura-nce	National com-pensation	Broad-cast and tel-evision	Fishery	Citizen groups	Exami-nation and asse-ssment	Natio-nal defen-se	Fores-try	Agricu-lture	Welfare	Copy-right	Regula-tion of optical media	Inte-grated Circuit layout	Plant Variety and Seed	Fair Trade	Counter-ing the Finan-cing of Terrors-m Act	Other
-	56	112	224	44	12	9	9	173	39	23	10	30	-	1	-	-	33	-	290
-	45	76	159	22	9	10	18	133	29	11	6	22	-	-	-	-	24	-	213
-	54	41	69	7	17	9	6	160	26	10	8	7	-	2	-	-	1	-	215
-	68	48	98	3	8	3	17	140	41	11	8	12	-	-	-	-	-	-	225
2	50	59	102	4	9	3	19	165	67	11	22	22	-	-	-	-	-	-	322
1	33	50	78	2	41	1	11	109	41	7	13	19	-	-	-	-	3	-	224
3	29	11	27	2	10	1	12	61	21	7	3	6	-	-	-	-	1	-	155
5	33	13	28	2	3	1	13	72	22	2	4	16	-	-	-	-	-	-	157
6	26	18	30	2	3	6	8	61	25	6	11	5	-	-	-	-	-	-	202
-	23	22	20	-	3	1	12	58	26	5	8	16	-	-	-	-	-	-	187

Description: Administrative litigations, after comprehensive inspection, were reclassified and sorted in accordance with their natures in 2014. This table presents data after classification.

參考文獻

一、中文書籍

1. 王甲乙，民事暨行政訴訟研究，初版，1996年12月。
2. 司法院，行政訴訟制度研究修正彙編上冊，2006年8月。
3. 司法院，行政訴訟制度研究修正彙編下冊，2006年8月。
4. 吳庚，行政爭訟法論，4版，2009年2月。
5. 吳東都，行政訴訟之舉證責任—以德國法為中心，2001年11月。
6. 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，105年11月。
7. 翁岳生編／許宗力，行政法（上），3版，2006年10月。
8. 陳計男，行政訴訟法釋論，初版，2000年1月。
9. 財政部賦稅署以106年4月13日台稅稽核第10604559750號函送本院參考之「查稅過程中徵納雙方舉證責任分配之研議」研究報告。
10. 陳敏譯著，德國租稅通則，司法院，2014年8月。
11. 陳清秀，行政訴訟法，5版，2012年10月。
12. 陳清秀，稅法總論，7版，2012年10月。
13. 張文郁，行政救濟法中職權調查原則與舉證責任之研究，收錄於「行政救濟、行政處罰、地方立法」，台灣行政法學會主編，2000年12月。
14. 黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，初版，2002年8月。
15. 葛克昌，納稅者權利保護法評析，第26屆兩岸稅法研討會—納稅人權利保護新發展/房地產稅制與社會公平論文集，2017年4月10日。
16. 楊得君，稅捐爭訟程序之舉證責任，臺灣桃園地方法院87年度研究報告，司法研究年報第19輯，1999年6月出版。

二、日文書籍

1. 木山泰嗣，稅務訴訟の法律實務，第2版，2014年（平成26年）

6月15日。

2. 今村隆，課稅訴訟における要件事實論，改訂版，2013年（平成25年）7月31日。
3. 酒井克彥，クローズアップ課稅要件事實論，第4版，2015年（平成27年）10月27日。

三、期刊論文

1. 洪家殷、江彥佐，漏稅處罰訴訟案件舉證責任之研究—以漏稅之故意或過失為中心，月旦財經法雜誌，第11期，2007年12月，第1-42頁。
2. 張文郁，論撤銷課稅處分訴訟之訴訟標的，政大法學評論，第126期，2012年4月，第239-290頁。
3. 黃士洲，建立專業財稅審判機制司改有感關鍵，稅務旬刊，第2347期，2016年12月10日，第7-10頁。
4. 黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係—兼論製造費用超耗剔除的規定與實務，月旦法學雜誌，第117期，2005年2月，第90-111頁。

四、其他

1. 司法院法學資料檢索系統（<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>）。
2. 司法統計年報，<http://www.judicial.gov.tw/juds/index1.htm>，最後瀏覽日：2017年8月8日。
3. 邱晨，德國稅捐處罰，台大授課講義，2016年12月。
4. 柯格鐘，推計課稅與推計處罰？—納保法第14條規定適用分析，收錄於「2017年公法研討會—納稅者權利保護法」手冊，臺中高等行政法院、中興大學法律學系暨公法研究中心聯合舉辦，2017年11月17日。
5. 陳清秀，納稅者權利保護法對稅務訴訟審理之影響，發表於法官學院，2017年10月18日。
6. 盛子龍，租稅法上證據法則，收錄於「稅法上證據法則與實質課稅原則之界限學術研討會」手冊，中興大學法律學系暨公法研究中心、中華民國律師公會全國聯合會聯合舉辦，2015年10月8

日。

7. 葛克昌，納稅者權利保護法第 11 條之證據能力排除，發表於法官學院，2017 年 10 月 16 日。
8. 記者吳振昕報導，法院判決不公偏袒稅務機關 學者盛子龍為人民抱不平，<http://www.humanrightwatch.cc/?p=28973>，最後瀏覽日：2017 年 10 月 5 日。

司法研究年報. 第 35 輯, 行政類. 第 1 篇 : 稅務訴訟的舉證責任分配與案例分析 / 林文舟著.-- 第一版.-- 臺北市 : 司法院, 民 108.03

面 ; 公分

ISBN 978-986-05-8788-3 (平裝)

1. 中華民國法律

582

108003707

司法研究年報第 35 輯行政類第 1 篇 稅務訴訟的舉證責任分配與案例分析

作者：林文舟

編輯者：司法院司法行政廳

出版機關：司法院

地址：臺北市重慶南路一段 124 號

電話：(02) 2361-8577 (總機代表號)

網址：<http://www.judicial.gov.tw>

出版：中華民國 108 年 3 月

版次：第一版

定價：〈行政類〉全輯新台幣 665 元整 (不分冊出售)

展售處：國家書店、五南文化廣場

排版印刷：翔郁整合行銷有限公司

地址：新北市中和區立德街 200 巷 50 號 5 樓

電話：(02) 2226-3754

