第五章 現行稅法對協力行為之規範

第一節 納稅義務人協力行為之內容與範圍

由於稅捐法之法律事實或證明法律事實之證據方法通常在納稅義務人之管領下，如無任何人證明稅捐之發生的構成要件業經可歸屬於稅捐債務人之法律事實所滿足，不能課以稅捐債務。因此在稅捐法上有其特別之舉證責任的問題：一方面不得要求納稅義務人負舉證責任證明其無稅捐債務，另一方面因證明稅捐發生之法律事實在納稅義務人之管領下，使稅捐稽徵機關之舉證事實上有其困難。為克服該舉證責任之問題，在稅法上因不能依管領說的觀點直接將舉證責任移轉於納稅義務人，故乃發展出一些制度以為因應，例如利用設籍、設帳及憑證制度課稅捐義務人以保存證據方法的義務，以掌握認定稅捐債務之發生的法律事實；利用申報使稅捐義務人自動將法律事實陳明於稅捐稽徵機關[1]。惟須再次強調，課納稅義務人以提示帳簿、文據，亦即提出證據方法的義務，仍非課納稅義務人以舉證責任[2]。

因稅捐行政本質上之特殊性，為使稅捐稽徵機關達成公平課徵稅捐之行政目的，稅法課予納稅義務人若干協力要求，除立於稽徵經濟及行政便利性之考量，透過當事人努力之參與協力，對重要案關爭點及問題，表示意見及提供有助於釐清課稅事實之資料，將使案件事實更為清楚，稽徵機關亦更容易釐清相關課稅事實關係，租稅行政程序更為迅速確實，人民權利亦將因此而受到更周延之保障，並可確保行政合法性，對納稅義務人而

[1] 參黃茂榮，租稅法上之登記義務，經社法制論叢，第 5 期，1990 年 1 月，頁 1-2。
[2] 參黃茂榮，前揭文（同註 1），頁 2 註 4。

言，應該也是一種權利，即所謂當事人之「參與權」，除可確保納稅義務人之權利外，亦可達成稅捐法所追求稅捐公平之公共利益。

有關稅捐法規中課予納稅義務人之協力規範，學者陳敏依是否須經稽徵機關之要求而成立，將之分為直接協力義務及間接協力義務，前者係指納稅義務人之協力義務，在具備法律規定之要件時，不待稽徵機關之要求即成立；後者則係指須待稽徵機關依法對特定之納稅義務人為要求時，該協力義務始行發生[3]。直接協力義務之內容包括申報租稅之義務、設置帳冊之義務、取得及給予憑證之義務、登記稅籍之義務、報告義務、機關之通報及協助義務；間接協力義務包括備詢、提示帳冊文書、勘驗、鑑定及機關協助[4]。學者柯格鐘則依其內容區分為設籍、設帳記帳、取證存證、申報、配合調查之協力等義務[5]。本文擬就現行稅捐法規針對納稅義務人協力行為[6]之相關規範說明如下：

第一項 設籍登記

設籍按對人課稅及對物課稅之需要，分別有稅捐主體及稅捐客體之設籍規定。稅捐主體之設籍，有營業登記及廠商登記，稅捐客體之設籍，則如貨物稅法規定之產品登記。設籍登記規定之功能在於掌握稅源，重點在掌握納稅義務人，而非成立納稅義務之前提[7]。

一、營業登記

---

[3] 參陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第 37 期，1988 年 6 月，頁 49。

[4] 參陳敏，前揭文（同註 3），頁 37 以下。

[5] 參柯格鐘，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立臺灣大學法律研究所碩士論文，1998 年 6 月，頁 46。

[6] 一般均以協力義務稱之爲多，惟本論文前已說明協力要求之性質，可分爲協力負擔與協力義務，蓋兩者所產生之法律效果，並不相同。本論文著眼於此，故以”協力行爲”論述之，似較妥當。

[7] 參柯格鐘，前揭碩士論文（同註 5），頁 47。

營業登記包括設立登記、變更登記[8]、註銷登記等，雖然名為「登記」，但實屬「報備」性質，為對稅捐稽徵機關報備其將以營利事業或營業人之身分為營業、變更或註銷等行為，以便稅捐稽徵機關掌握稅源，故稅法仍課予營利事業或營業人以登記義務，不因其是否已依其他法律之規定踐行其他登記而免除依稅捐法所負之變更登記的義務。惟尚須說明的是，在稅捐法上之權利能力，在其具有滿足所得稅法關於營利事業之要件或具有營業稅法第 6 條關於營業人要件時便已取得，不待於完成營業登記。完成營業登記不過為稅捐稽徵機關為掌握稅源，要求營利事業或營業人在開始營業前辦理之手續，以使稅捐稽徵機關因而自動知悉有該營利事業或營業人將開始營業，俾便管理。是設立登記並不具使營利事業或營業人取得法人資格或稅捐法上之權利能力，同樣的，註銷登記亦不具使營利事業或營業人員已取得之民商法及稅捐法上的權利能力歸於消滅[9]。現行稅法相關規定，列述如下：

營業登記規則[10]：第 2 條、第 6 條及第 7 條規定，「營業人有下列情形之一者，應於開始營業前，向主管稽徵機關申請營業登記：一、新設立。二、因合併而另設立。三、因受讓而設立。四、因變更組織而設立。五、設立分公司（第 1 項）。公司、獨資及合夥組織者之營業登記，由主管稽徵機關依據公司或商業登記主管機關提供登記基本資料辦理，並視為已依

[8] 實際上應辦理變更登記之情形主要有 1.名稱變更 2.負責人變更 3.組織種類的變更 4.資本額的變更 5.營業種類的變更 6.地址的變更。

[9] 參黃茂榮，稅捐法上之登記義務，經社法制論叢，第 5 期，1990 年 1 月，頁 6 及頁 17。

[10] 原有關營利事業相關設立、變更、解散、轉讓等等行爲之登記規範，於所得稅法第 18 及第 19 條訂有規範，惟所得稅法於 95 年 5 月 30 日修正刪除該兩條條文，其立法理由爲：「按加值型及非加值型營業稅法第 28 條已明定營業人應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。登記有關事項，由財政部定之。又爲配合未來營利事業統一發證制度之廢除，財政部已依加值型及非加值型營業稅法第 28 條之授權，於 92 年 8 月 12 日訂定發布「營業登記規則」，爲免重複立法，爰予刪除。」，另依據該規則第 9 條規定：「本規則施行日期，由財政部定之。」。

本法第 28 條規定申請辦理營業登記（第 2 項）。營業人之管理處、事務所、工廠、保養廠、工作場、機房、倉棧、礦場、建築工程場所、展售場所、連絡處、辦事處、服務站、營業所、分店、門市部、拍賣場及類似之其他固定營業場所如對外營業，應於開始營業前依本規則規定，分別向主管稽徵機關申請營業登記（第 3 項）。事業、機關、團體、組織之總機構在中華民國境外，其在中華民國境內之固定營業場所，應向所在地主管稽徵機關申請營業登記（第 4 項）。」、「營業登記事項有變更者，應自事實發生之日起 15 日內，填具變更登記申請書，檢同有關證件，向所在地稽徵機關申請變更登記（第 1 項）。但遷移地址者，應向遷入地稽徵機關申請變更登記。合夥組織之營業人，其合夥人遇有增減、變更或出資比例變更，而名稱、負責人及資本總額均未變更者，應自事實發生之日起 15 日內，檢具合夥契約副本，向主管稽徵機關申報（第 2 項）。公司組織之營業人對於已登記之事項申請變更登記者，應於辦妥公司變更登記之日起 15 日內為之（第 3 項）。」、「營業人解散、廢止、轉讓或與其他營利事業合併而消滅者，應自事實發生之日起 15 日內，填具註銷登記申請書，向主管稽徵機關申請註銷登記。」。

加值型及非加值型營業稅法：第 28 條及 30 條規定，「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。登記有關事項，由財政部定之。」、「營業人依第 28 條申請營業登記之事項有變更，或營業人合併、轉讓、解散或廢止時，均應於事實發生之日起 15 日內填具申請書，向主管稽徵機關申請變更或註銷營業登記（第 1 項）。前項營業人申請變更登記或註銷登記，應於繳清稅款或提供擔保後為之。但因合併、增加資本或營業種類變更而申請變更登記者，不在此限（第 2 項）。」。

二、廠商及產品登記

貨物稅條例：第 19 條及 20 條規定，「產製廠商應於開始產製貨物前，向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理貨物稅廠商登記[11]及產品登記[12]。」「產製廠商申請登記事項有變更，或產製廠商有合併、轉讓、解散或廢止者，均應於事實發生之日起 15 日內，向主管稽徵機關申請變更或註銷登記，並繳清應納稅款。」

菸酒稅法：第 9 條及第 10 條規定，「菸酒產製廠商除應依菸酒管理法有關規定，取得許可執照外，並應於開始產製前，向工廠所在地主管稽徵機關辦理菸酒稅廠商登記及產品登記。」「產製廠商申請登記之事項有變更，或產製廠商合併、轉讓、解散或廢止時，應於事實發生之日起 15 日內向主管稽徵機關申請變更或註銷登記，並繳清應納稅款。」[13]。

三、設帳記載及保存

即依法律或法律授權之法規命令，課予當事人依照規定設置一定種類之帳簿，並依規定逐次詳實記載之義務。帳簿憑證以及會計紀錄為認定計算營利事業或執行業務者所得額、營業人銷售額之重要證據及方法，故除於稅捐法規中做個別規定外，另授權行政機關制定行政命令，以為規範。

(一) 個人（信託受託人及執行業務者）

---

[11] 產製廠商依前條規定申請登記，應檢附下列文件：一、公司登記證明文件影本。二、工廠登記證影本。但依規定免辦工廠登記者，免附。三、營利事業登記證影本。是辦理貨物稅廠商登記，於申請之前及應先辦理工廠設立許可。工廠登記與廠商登記之行政管理目的不同，工廠登記在於工業管理，廠商登記在於課稅管理。

[12] 產品登記係以每一廠商生產之每一種應稅產品爲應登記之單位，並於產製前依規定向稽徵機關申請辦理產品登記，核准編配產品編號。

[13] 有關菸酒稅法對於菸酒稅廠商之稅捐管理規定，於立法體例上來說，係與貨物稅法大致雷同。

1.設帳登記及取得憑證義務

信託受託人之設帳義務：主要規定於所得稅法第 6 條之 2 規範：「信託行為之受託人就各信託，應分別設置帳簿，詳細記載各信託之收支項目，其支出並應取得憑證。」。

執行業務者之設帳義務：

所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 2 款，「執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；業務支出，應取得確實憑證。帳簿及憑證最少應保存 5 年；帳簿、憑證之設置、取得、保管及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」。

執行業務者帳簿憑證設置取得保管辦法[14]第 2 條及第 6 條規定：「執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目。同時執行兩個以上不同性質之業務，得使用同一套帳簿，惟應分別記載有關執行業務收支等事項（第 1 項）。執行業務者使用總分類帳科目日計表者，視為已依前項規定辦理（第 2 項）」、「執行業務者應依規定設帳及記載，帳簿並應依序逐頁編號（第 1 項）。執行業務者設置之帳簿，應按會計事項發生之次序逐日登帳，至遲不得超過 2 個月（第 2 項）。」。

其他：如所得稅法施行細則第 17 條第 1 項規定：「本法第 14 條第 1 項第 6 類（自力耕作、漁、牧、林、礦之所得）所定成本及必要費用之減除，納稅義務人有完備會計紀錄及確實憑證者，應依申報數核實減除；其無完備會計紀錄及確實憑證者，稽徵機關得依財政部核定之標準調整之。」

[14] 原規定於執行業務所得查核辦法第 6 條之有關執行業務者會計帳冊憑證及登記驗印等相關規定，財政部業於 96 年 2 月 5 日以台財稅字第 09604509950 號令予以刪除，同日並於 96 年 2 月 5 日以台財稅字第 09604509930 號令發布執行業務者帳簿憑證設置取得保管辦法，其目的係為使執行業務者保持足以正確計算其執行業務收入及所得額之帳簿憑證及會計紀錄，依 95 年 5 月 30 日修正公布所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類有關執行業務者之帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法由財政部定之授權規定而制定該辦法（辦法第 1 條第 1 項）。私人辦理之補習班、幼稚園、托兒所、養護、療養院（所）不符免稅規定者，有關會計帳簿憑證之設置、取得及保管準用該辦法之規定（辦法第 1 條第 2 項）。

2.帳簿憑證及會計紀錄之保管義務

執行業務者帳簿憑證設置取得保管辦法：第 11 條、第 12 條第 1 項及第 13 條第 1 項規定，「執行業務者之帳簿憑證，除為緊急避免不可抗力災害損失、或有關機關因公調閱或送交合格之會計師、記帳士、記帳及報稅代理業務人處理帳務外，應留置於執業場所，以備主管稽徵機關隨時查核。」、「執行業務者設置之帳簿，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於年度結算終了後，至少保存 10 年。但因不可抗力之災害而毀損或滅失，報經主管稽徵機關查明屬實者，不在此限。」、「執行業務者之各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於年度結算終了後，至少保存 5 年。但因不可抗力之災害而毀損或滅失，報經主管稽徵機關查明屬實者，不在此限。」。

(二) 營利事業

為使營利事業保持足以正確計算其銷售額及所得額之帳簿憑證及會計紀錄，相關稅法或法律授權主管機關訂定之法規命令，說明如下：

1.設帳及取得憑證

（1）所得稅法

「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。」（第 21 條第 1 項）、「營利事業之總機構在中華民國境外，其在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人，應單獨設立帳簿，並計算其營利事業所得額課稅。」（第 41 條）、「凡依本法規定課徵營利事業所得稅之營利事業，應自 87 年度起，在其會計帳簿外，設置股東可扣抵稅額帳戶，用以記錄可分配予股東或社員之所得稅額，並依本法規定，保持足以正確計算該帳戶金額之憑證及紀錄，以供稽徵機關查核。新設立之營利事業，應自設立之日起設置並記載。」（第 66-1 條第 1 項）。

（2）稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法

財政部依據所得稅法第 21 條第 2 項：「前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使用、保管、會計處理及其他有關事項之管理辦法，由財政部另定之。」[15]，並參商業會計法等有關之規定，訂定稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法，以規範營利事業設帳之種類及相關義務。該辦法第 29 條明文規定：「公營事業之帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使用、保管等事項，除其他法律另有規定者外，悉依本辦法之規定辦理。」。

前開辦法依是否屬實施商業會計法之營利事業予以規範，並分別依買賣業、製造業、營建業、勞務業及其他各業分別條列應設置之帳簿種類（辦法第 2 條及第 3 條）；如營利事業總機構以外之其他固定營業場所非採獨立會計制度者，則應設何種帳簿（辦法第 4 條）。除此之外，針對帳簿應如何記載亦有詳細之規範「營利事業設置之帳簿，應按會計事項發生之次序逐日登帳，至遲不得超過 2 個月（第 1 項）。前項期限自會計事項發生書立憑證之次日起算。其屬其他固定營業場所之會計事項，應自其他固定營業場所報表或憑證送達之日起算（第 2 項）。」（辦法第 17 條）、「帳簿中之人名帳戶，應載明其自然人、法人或營利事業之真實姓名或名稱，並應在分戶帳內，註明其地址。其屬共有人之帳戶，應載明代表人真實姓名或名稱及地址（第 1 項）。帳簿中之財物帳戶，應載明其名稱、種類、價格、數量及其存放地點（第 2 項）。」（辦法第 18 條）、「帳簿之記載，除記帳數字適用阿拉伯字外，應以中文為主。但需要時得加註或併用外國文字（第 1 項）。記帳本位，應以新臺幣為主，如因業務需要而以外國貨

[15] 本條文於 95 年 5 月 30 日修正，將原條文之「驗印」規定予以刪除，係考量：「營利事業帳簿應於使用前驗印之規定，業自 81 年度起取消，另囿於人力限制，稽徵機關得於年度中輔導檢查營利事業帳簿憑證並於受檢帳簿加蓋查驗章之規定，亦難以落實……」，參該修正條文之立法理由，資料來源：立法院全球資訊網之法律系統。

幣記帳，仍應在其決算表中將外國貨幣折合新臺幣（第 2 項）。」（辦法第 19 條）。

2.帳簿憑證及會計紀錄之保管

依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 25 及 26 條規定：「營利事業之帳簿憑證，除為緊急避免不可抗力災害損失、或有關機關因公調閱或送交合格會計師查核簽證外，應留置於營業場所，以備主管稽徵機關隨時查核。」「營利事業設置之帳簿，除有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存 10 年。但因不可抗力之災害而毀損或滅失，報經主管稽徵機關查明屬實者，不在此限。（第 1 項）前項帳簿，於當年度營利事業所得稅結算申報經主管稽徵機關調查核定後，除有關未結會計事項者外，得報經主管機關核准後，以縮影機或電子計算機磁鼓、磁碟、磁片、磁帶、光碟等媒體，按序縮影或儲存後依前項規定年限保存，其帳簿得予銷毀。但主管稽徵機關或財政部指定之調查人員依法進行調查時，如須複印帳簿，該營利事業應負責免費複印提供。（第 2 項）」。

營利事業如因合併或分割而消滅其帳簿憑證之保存亦於同辦法第 28 條有明文之規範，「因合併而消滅之營利事業，其帳簿憑證及會計紀錄之保管，應由合併後存續或另立之營利事業負責辦理（第 1 項）。因分割而消滅之營利事業，其帳簿憑證及會計紀錄之保管，應由受讓營業之出資範圍最高之既存或新設之營利事業負責辦理。但經協議保管人者，從其協議。（第 2 項）」。

(三) 產製廠商

貨物稅條例：第 22 條規定，「產製廠商應設置並保存足以正確計算貨物稅之帳簿、憑證及會計紀錄。」

菸酒稅法：第 11 條規定，「產製廠商應依規定設置並保存足以正確計算菸酒稅之帳簿、憑證及會計紀錄。」

第二項 辦理申報

納稅義務人為最接近課稅事實之人，國家或地方自治團體為掌握稅源、徵收稅捐，除稽徵機關掌握有稅籍底冊得據以發單徵收之底冊稅外（如地價稅或房屋稅），乃課予稅捐債務人負擔申報稅捐之義務，藉以協助稅捐稽徵機關掌握及瞭解課稅事實，進而實現租稅債權。申報租稅之行為，係具有法效意思之表意行為，為一法律行為，且申報義務為所有協力義務之核心，故誠實申報為納稅義務人依法令履行其申報協力義務最基本之要求，一旦納稅義務人依法令規定完成了申報行為，其效力不僅對於納稅義務人本身具有某種程度之拘束力，相對於稽徵機關亦發生某種程序法上的拘束力[16]。

大法官釋字第 537 號解釋亦明確指出，「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，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，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」，解釋理由書並說明，「因此，依憲法第 19 條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。」，即肯認稅捐申報義務之合憲性。而由釋字第 537 號解釋內容即可得知，稅捐申報義務係與憲法價值秩序有關，最主要者為「稅捐法定主義」與「租稅公平原則」[17]。

以下僅就目前稅捐法規中所課予納稅義務人之應辦理申報之類型，依稅目區分加以彙整說明如下：

---

[16] 參陳美螢，申報義務之研究，國立中正大學財經法律學研究所碩士論文，民國 2004 年，頁 62。

[17] 參黃俊杰，稅捐申報之憲法基礎，稅務旬刊，第 1923 期，2005 年 2 月 28 日，頁 27-28。

一、所得稅法

(一) 結算申報

凡於中華民國境內居住之個人及在中華民國境內經營之營利事業，應依所得稅法之規定課徵綜合所得稅及營利事業所得稅，並負有自行辦理結算申報之義務。所得稅法第 71 條規定：「納稅義務人應於每年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。但短期票券利息所得之扣繳稅款及營利事業獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，不得減除（第 1 項）。中華民國境內居住之個人全年綜合所得總額不超過當年度規定之免稅額及標準扣除額之合計數，得免辦結算申報。但申請退還扣繳稅款及可扣抵稅額者，仍應辦理申報（第 2 項）。」。

如居住於中華民國境內之個人，於年度中死亡或離境，則另有規範，「中華民國境內居住之個人於年度中死亡，其死亡及以前年度依本法規定應申報課稅之所得，除依第 71 條規定免辦結算申報者外，應由遺囑執行人、繼承人或遺產管理人於死亡人死亡之日起 3 個月內，依本法之規定辦理結算申報，並就其遺產範圍內代負一切有關申報納稅之義務。但遺有配偶為中華民國境內居住之個人者，仍應由其配偶依第 71 條之規定，合併辦理結算申報納稅（第 1 項）。中華民國境內居住之個人，於年度中廢止中華民國境內之住所或居所離境者，應於離境前就該年度之所得辦理結算申報納稅。但其配偶如為中華民國境內居住之個人，仍繼續居住中華民國境內者，應由其配偶依第 71 條規定，合併辦理結算申報納稅（第 2 項）。」（所得稅法第 71 條之 1）。

另依所得稅法第 4 條第 13 款規定，教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準[18]者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅；惟仍應依法辦理結算申報，如不符免稅標準者，依法應予課稅。（所得稅法第 71 條之 1 第 3 項）。

(二) 暫繳申報

政府為有效掌握稅源並使稅收及早入庫，以達所得稅即時徵繳之精神，目前於所得稅法第 67 條明文規定，除有 69 條除外[19]情形，其他一般之營利事業均「應於每年 9 月 1 日起至 9 月 30 日止，按其上年度結算申報營利事業所得稅應納稅額之二分之一為暫繳稅額，自行向庫繳納，並依規定格式，填具暫繳稅額申報書，檢附暫繳稅額繳款收據，一併申報該管稽徵機關。」，其性質為預繳稅款，俟次年度辦理營利事業所得稅結算申報時，計算全年課稅所得及應納稅額後，再自應納稅額中，扣減所繳納之暫繳稅款。

(三) 清、決算申報

營利事業如遇有解散、廢止、合併或轉讓等情事時，依所得稅法第 75 條規定，應於截至解散、廢止、合併或轉讓之日止，辦理當期決算，於 45 日內（通常以主管機關核准註銷解散或合併之日為基準[20]），依規定格式，向該管稽徵機關申報其營利事業所得額及應納稅額，並於提出申報前自行繳納之（第 1 項）。營利事業在清算期間之清算所得，應於清算結束之日起 30 日內，依規定格式書表向該管稽徵機關申報，並於申報前依照當年度

---

[18] 即教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準(92 年 3 月 26 日行政院院臺財字第 0920006427 號令修正發布修正）。

[19] 所得稅法第 69 條規定：「左列各種情形，不適用前兩條之規定：一、（刪除）二、在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，其營利事業所得稅依第 98 條之 1 之規定，應由營業代理人或給付人扣繳者。三、經核定之小規模營利事業。四、依本法或其他有關法律規定免徵營利事業所得稅者。五、（刪除）」。

[20] 參財政部 73 年 7 月 5 日台財稅第 55300 號函及 75 年 1 月 20 日台財稅第 7520565 號函規定。

所適用之營利事業所得稅稅率自行計算繳納。但依其他法律得免除清算程序者[21]，不適用之（第 2 項）。清算期間，其屬公司組織者，依公司法規定之期限；其非屬公司組織者，為自解散、廢止、合併或轉讓之日起 3 個月（第 3 項）。

而營利事業如被法院宣告破產者，則依所得稅法 75 條第 5 項規定，應於法院公告債權登記期間截止 10 日前，向該管稽徵機關提出當期營利事業所得稅決算申報。

(四) 盈餘申報

兩稅合一制度自 87 年起正式上路之後，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該盈餘加徵 10%營利事業所得稅，並應填具未分配盈餘申報書辦理申報。依所得稅法第 102 條之 2 規定，「營利事業應於其各該所得年度辦理結算申報之次年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止，就第 66 條之 9 第 2 項規定計算之未分配盈餘填具申報書，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納。其經計算之未分配盈餘為零或負數者，仍應辦理申報（第 1 項）。營利事業於依前項規定辦理申報前經解散或合併者，應於解散或合併日起 45 日內，填具申報書，就截至解散日或合併日止尚未加徵百分之十營利事業所得稅之未分配盈餘，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納（第 2 項前段）。」。

(五) 憑單申報

1.扣繳憑單申報

[21] 免辦理清算申報之情形爲：1.公司因合併、破產或變更組織而解散，依公司法第 24 條規定免辦理清算申報。2.有限公司變更爲股份有限公司組織。3.公司合併後之存續公司。4.獨資組織變更爲合夥組織經商業主管機關核准者。

政府為了掌握稅源資料及所得稅即徵即繳之基本精神，課給付所得之人（即扣繳義務人）於支付與納稅義務人款項中先扣取稅款，於每月將所扣之稅款向國庫繳納，依所得稅法第 92 條規定，「第 88 條各類所得稅款之扣繳義務人，應於每月 10 日前將上一月內所扣稅款向國庫繳清，並於每年 1 月底前將上一年內扣繳各納稅義務人之稅款數額，開具扣繳憑單，彙報該管稽徵機關查核；並應於 2 月 10 日前將扣繳憑單填發納稅義務人。但營利事業有解散、廢止、合併或轉讓，或機關、團體裁撤、變更時，扣繳義務人應隨時就已扣繳稅款數額，填發扣繳憑單，並於 10 日內向該管稽徵機關辦理申報（第 1 項）。非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第 88 條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起 10 日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗（第 2 項）。」。由上述可知，扣繳義務人與實際負擔稅捐納稅義務人並非同一人[22]，扣繳義務人負有協助稅捐稽徵機關稽徵稅捐之義務。

另於第 92 條之 1 規範信託行為之受託人辦理扣繳申報義務，「信託行為之受託人應於每年 1 月底前，填具上一年度各信託之財產目錄、收支計算表及依第 3 條之 4 第 1 項、第 2 項、第 5 項、第 6 項應計算或分配予受益人之所得額、第 89 條之 1 規定之扣繳稅額資料等相關文件，依規定格式向該管稽徵機關列單申報；並應於 2 月 10 日前將扣繳憑單或免扣繳憑單及相關憑單填發納稅義務人。」。

2.股利憑單申報

[22] 負有申報義務與實際負擔稅捐之人不同者，尚有營業稅。按營業稅以所得或財產之花費爲其稅捐客體，而營業人並不是該稅捐客體歸屬之人，之所以爲納稅義務人，乃是立於經徵經濟之觀點，因經由營業人較能夠節省成本的掌握對於營業稅之課徵有意義之買方的經濟上給付能力。

所得稅法第 102 條之 1 規定，「依第 66 條之 1 規定，應設置股東可扣抵稅額帳戶之營利事業，應於每年一月底前，將上一年內分配予股東之股利或社員之盈餘，填具股利憑單、全年股利分配彙總資料，一併彙報該管稽徵機關查核；並應於 2 月 10 日前將股利憑單填發納稅義務人。但營利事業有解散或合併時，應隨時就已分配之股利或盈餘填具股利憑單，並於 10 日內向該管稽徵機關辦理申報。（第 1 項）」。

二、加值型及非加值型營業稅法

依第 35 條規定，「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每 2 月為一期，於次期開始 15 日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報（第 1 項）。營業人銷售貨物或勞務，依第 7 條規定適用零稅率者，得申請以每月為一期，於次月 15 日前依前項規定向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。但同一年度內不得變更（第 2 項）。」。

三、遺產及贈與稅法

遺產及贈與稅亦是採自動申報制度，由繼承人[23]或贈與人於繼承發生日（即死亡日）或贈與行為發生日起一定期間內自動誠實將被繼承人所遺留之財產或實際贈與之財產辦理申報，詳細之規定於第 23 條，「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起 6 個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。但依第 6 條第 2 項規定由

[23] 如遺產稅之納稅義務人依序為，一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。二、無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人。請參遺產及贈與稅法第 6 條規定。

稽徵機關申請法院指定遺產管理人者，自法院指定遺產管理人之日起算。」及第 24 條，「除第 20 條所規定之贈與外[24]，贈與人在一年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後 30 日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。」。

四、貨物稅條例及菸酒稅法

貨物稅及菸酒稅係針對某些特殊之貨物及產品課稅，並於應稅產品產製完成出廠時或進口階段為其課徵時點，故依其性質為出廠稅。貨物稅條例第 23 條規定，「產製廠商當月份出廠貨物之應納稅款，應於次月 15 日以前自行向公庫繳納，並依照財政部規定之格式填具計算稅額申報書，檢同繳款書收據向主管稽徵機關申報；無應納稅額者，仍應向主管稽徵機關申報（第 1 項）。進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之（第 2 項）。」。

另依菸酒稅法第 12 條規定，「產製廠商當月份出廠菸酒之應納稅款，應於次月 15 日以前自行向公庫繳納，並依照財政部規定之格式填具計算稅額申報書，檢同繳款書收據向主管稽徵機關申報。無應納稅額者，仍應向主管稽徵機關申報（第 1 項）。進口應稅菸酒，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之（第 2 項）。法院及其他機關拍賣尚未完稅之菸酒，拍定人應於提領前向所在地主管稽徵機關申報納稅。（第 3 項）」。

五、平均地權條例－土地增值稅

[24] 遺產及贈與稅法第 20 條係條列規定不用課贈與稅之財產贈與（不計入贈與總額之財產），如捐贈政府機關、農地贈與、配偶間相互贈與等等。

土地增值稅係針對土地移轉時之增值部分課稅，寓有平均地權、漲價歸公之思想，依平均地權條例第 47 條規定，「土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應於訂定契約之日起 30 日內，檢同契約及有關文件，共同申請土地所有權移轉或設定典權登記，並共同申報其土地移轉現值。但依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報其移轉現值。」。

六、房屋稅條例

房屋稅雖與地價稅[25]同為底冊稅，惟房屋稅係以附著於土地的各種房屋，有關增加該房屋使用價值之建築改良物為課稅客體，依其價值，向房屋所有權人課徵的一種租稅，其性質為財產稅。故仍課予納稅義務人申報之協力義務，依第 7 條規定，「納稅義務人應於房屋建造完成之日起 30 日內檢附有關文件，向當地主管稽徵機關申報房屋稅籍有關事項及使用情形；其有增建、改建[26]、變更使用或移轉、承典時，亦同。」。

另房屋稅條例第 15 條有減免及減半徵收之規定，該條第 3 項規定，「依第 1 項第 1 款至第 8 款、第 10 款、第 11 款及第 2 項規定減免房屋稅者[27]，

---

[25] 地價稅部分，依土地稅法第 40 條規定，地價稅由直轄市或縣 (市) 主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，每年徵收 1 次，必要時得分 2 期徵收；其開徵日期，由省 (市) 政府定之。

[26] 新增、改建房屋申報時應檢附：(1) 房屋平面圖（含立面圖或剖面圖）。(2) 使用執照影本。(3) 所有權人戶名簿或身分證之影本。參張進德，租稅法與實例解說，元照出版公司，2006 年 6 月，五版第 1 刷，頁 609。

[27] 房屋稅條例第 15 條第 1 項為房屋稅減免之事由，第 1～8 款分別為，業經立案之私立學校及學術研究機構，完成財團法人登記者，其供校舍或辦公使用之自有房屋、業經立案之私立慈善救濟事業，不以營利為目的，完成財團法人登記者，其直接供辦理事業所使用之自有房屋、專供祭祀用之宗祠、宗教團體供傳教佈道之教堂及寺廟，但以完成財團法人或寺廟登記，且房屋為其所有者為限、無償供政府機關公用或供軍用之房屋、不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋、專供飼養禽畜之房舍、培植農產品之溫室、稻米育苗中心作業室、人工繁殖場、抽水機房舍；專供農民自用之燻菸房、稻穀及茶葉烘乾機房、存放農機具倉庫及堆肥舍等房屋、受重大災害，毀損面積佔整棟面積五成以上，必須修復始能使用之房屋、司法保護事業所有之房屋。第 10 款為農會所有之倉庫，專供糧政機關儲存公糧，經主管機關證明者。第 11 款為經目的事業主管機關許可設立之公益信託，其受託人因該信託關係而

應由納稅義務人於減免原因、事實發生之日起 30 日內申報當地主管稽徵機關調查核定之；逾期申報者，自申報日當月份起減免。」，因為減免原因及減免事由之發生類皆為納稅義務人自身所能掌握，故由納稅義務人主動申報稽徵機關據以調查核定之。

七、契稅條例

凡不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應課徵契稅，依第 16 條第 1 項規定，「納稅義務人應於不動產買賣、承典、交換、贈與及分割契約成立之日起，或因占有而依法申請為所有人之日起 30 日內，填具契稅申報書表，檢附公定格式契約書及有關文件，向當地主管稽徵機關申報契稅。但未辦建物所有權第一次登記之房屋買賣、交換、贈與、分割，應由雙方當事人共同申報。」。

第三項 配合調查

一、配合至稅捐機關辦公處所備詢

稅捐稽徵法第 30 條規定，「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查……或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」，另所得稅法第 84 條第 1 項規定「稽徵機關於調查或復查時，得通知納稅義務人本人或其代理人到達辦公處所備詢。」。

取得之房屋，直接供辦理公益活動使用者。該條第 2 項係有 4 款爲房屋稅減半徵收之規定，一、政府平價配售之平民住宅。二、合法登記之工廠供直接生產使用之自有房屋。三、農會所有之自用倉庫及檢驗場，經主管機關證明者。四、受重大災害，毀損面積佔整棟面積三成以上不及五成之房屋。

二、提示相關課稅資料

(一) 稅捐稽徵法

第 30 條規定，「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查要求提示有關文件……被調查者不得拒絕。」。

(二) 所得稅法

第 83 條規定，「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……（第 1 項）。前項帳簿、文據，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查（第 2 項）。」，而納稅義務人如有特殊原因，依規定仍可向稽徵機關申請延期，惟以一次為限；另如納稅義務人應提示之帳簿文據，被有關機關因公調閱而無法提示者，得先免除其提示之義務，惟非謂其提示之義務即予消解，帳簿文據如已由調閱機關發還，則納稅義務人仍然負有提示之義務[28]。

(三) 證券交易稅條例

第 5 條規定：「各地該管稽徵機關得隨時向代徵人調查、檢查其帳冊暨其交易數量及價格，必要時並得向任何有關公私組職或個人進行調查，或要求提示有關文件備查，均不得拒絕。」

三、忍受稽徵機關實地搜查課稅資料

[28] 參營利事業所得稅查核準則第 6 條第 3 項及第 4 項規定，營利事業如在規定送交調查時間以內申請延期提示帳簿文據者，稽徵機關應予受理。但延長之期限最長不得超過 1 個月，並以一次爲限。營利事業之帳簿文據如因有關機關因公調閱而未能提示者，稽徵機關得先予書面審核核定。但營利事業應於調閱機關發還所調閱之帳簿文據後 1 個月內，送請稽徵機關查核。

稅捐之核課具有重大公益之性質，為依法核課稅捐並維護租稅公平，稅捐機關依法律規定擁有一定之調查權，納稅義務人如涉有逃漏稅之嫌疑，稽徵機關除得依法請納稅義務人至辦公處所備詢及提示有關之課稅資料、帳簿文據等據以查核外，稅法並規定稅捐機關於一定之要件之下得實施實地搜查，以即時掌握有關之課稅資料及證據。相關法令規定整理如下：

(一) 稅捐稽徵法

第 31 條第 1 項規定：「稅捐稽徵機關對逃漏所得稅及營業稅涉有犯罪嫌疑之案件，得敘明事由，聲請當地司法機關簽發搜索票後，會同當地警察或自治人員，進入藏置帳簿、文件或證物之處所，實施搜查；搜查時非上述機關人員不得參與。經搜索獲得有關帳簿、文件或證物，統由參加搜查人員，會同攜回該管稽徵機關，依法處理。」。

(二) 所得稅法

第 83 條第 2 項後段規定：「其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地調查」。

(三）貨物稅條例

第 27 條第 1 項規定：「稽徵機關對逃漏貨物稅涉有犯罪嫌疑之案件，得敘明事由，聲請司法機關簽發搜索票後，會同當地警察或自治人員，進入藏置帳簿、文件或證物之處所，實施搜查；搜查時，非上述機關人員不得參與。經搜索獲得有關帳簿、文件或證物，統由參加搜查人員會同攜回該管稽徵機關，依法處理。」。

(四）菸酒稅條例

第 15 條第 1 項規定：「稽徵機關對逃漏菸酒稅涉有犯罪嫌疑之案件，得敘明事由，聲請司法機關簽發搜索票後，會同當地警察或自治人員，進入藏置帳簿、文件或證物處所，實施搜查；搜查時，非上述機關人員不得

參與。經搜索獲得有關帳簿、文件或證物，統由參加搜查人員會同攜回該管稽徵機關依法處理。」。

(五）遺產及贈與稅法

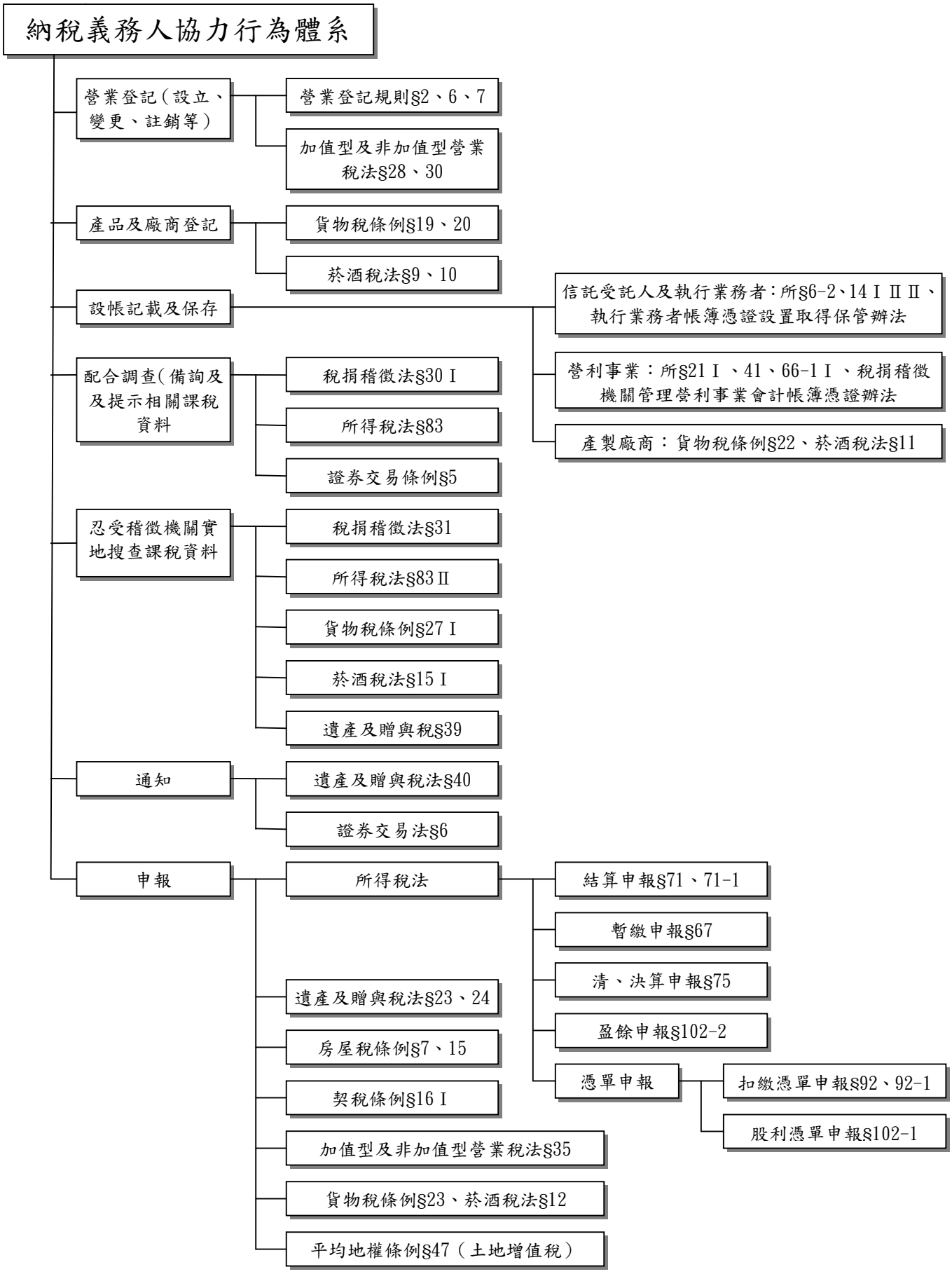
第 39 條規定：「稽徵機關進行調查，如發現納稅義務人有第 46 條所稱故意以詐欺或不正當方法逃漏遺產稅或贈與稅時，得敘明事由，申請當地司法機關，實施搜索、扣押或其他強制處分。」。

第四項 通知

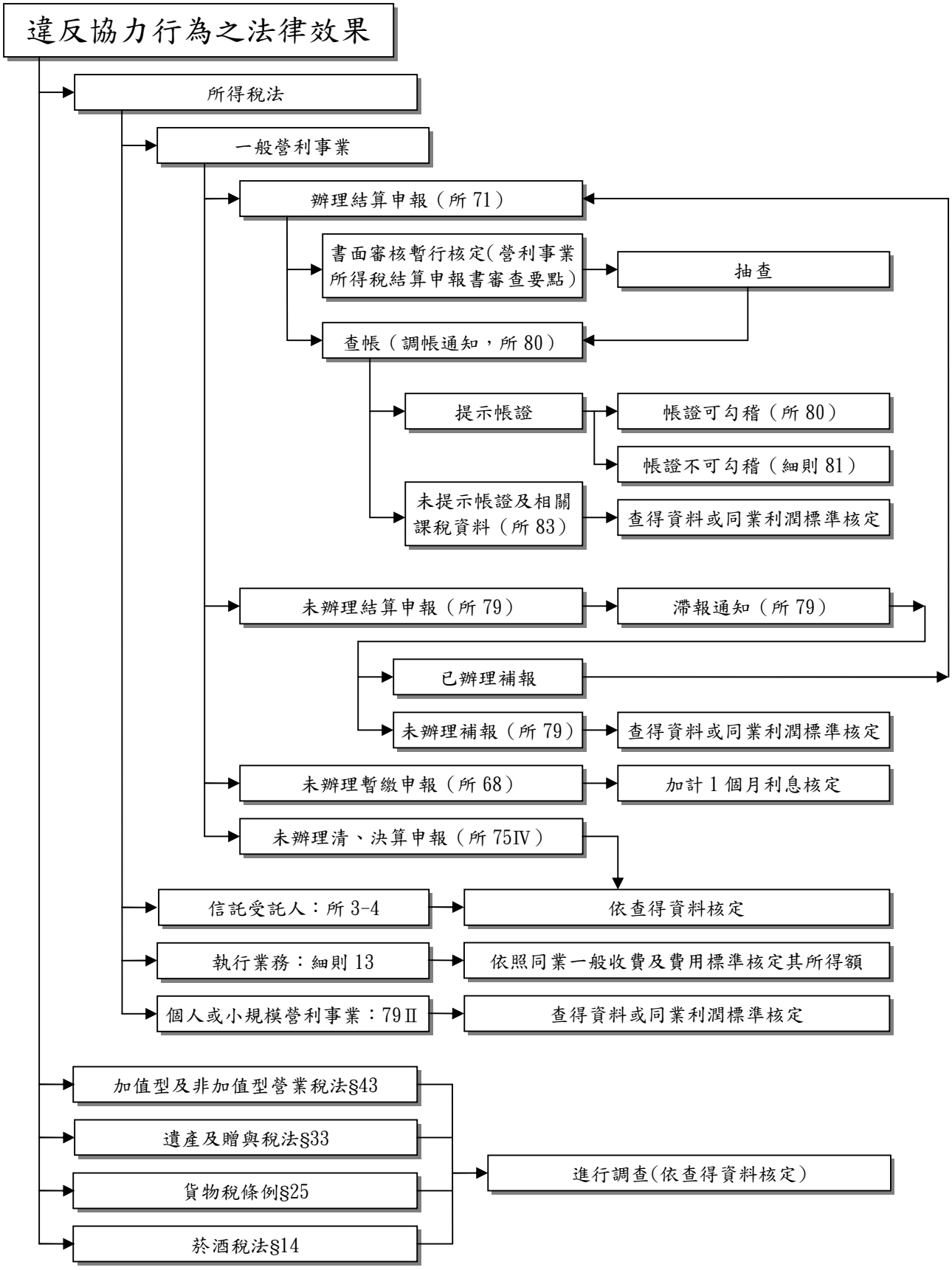
遺產及贈與稅法：第 40 條規定，「被繼承人死亡前在金融或信託機關租有保管箱或有存款者，繼承人或利害關係人於被繼承人死亡後，依法定程序，得開啟被繼承人之保管箱或提取被繼承人之存款時，應先通知主管稽徵機關會同點驗、登記。」[29]。

證券交易稅條例：第 6 條規定，「證券發行公司於分派盈餘時，對於無記名股東，應先行公告通知辦理登記，並將無記名股東之姓名、地址、國民身份證字號及分派盈餘數額等，列具清單，報告該管稽徵機關。」。

[29] 此條規範之目的，主要係用以掌握被繼承人之財產，避免逃漏；實務上，金融機構如得知保管箱承租人已死亡，均會要求法定繼承人依相關程序向稽徵機關申請會同開啓，稽徵機關審核相關證件後，正本發文給金融機構，副本並通知申請人，依排定之日期及攜帶證明文件逕至金融機關會同開啓，稽徵機關於當場將保管箱理之財產逐一清點後，填列財產清冊一式三份，請相關在場人確認後簽名蓋章，一份交納稅義務人，另一份交金融機構，稽徵機關並自已留存一份。另第 8 條第 2 項規定：「遺產中之不動產，債權人聲請強制執行時，法院應通知該管稽徵機關，迅依法定程序核定其稅額，並移送法院強制執行。」；第 42 條規定，「地政機關及其他政府機關，或公私事業辦理遺產或贈與財產之產權移轉登記時，應通知當事人檢附稽徵機關核發之稅款繳清證明書，或核定免稅證明書或不計入遺產總額證明書或不計入贈與總額證明書，或同意移轉證明書之副本；其不能繳附者，不得逕為移轉登記。」、房屋稅條例第 23 條規定，「房屋之新建、重建、增建或典賣移轉，主管建築機關及主辦登記機關應於核准發照或登記之日，同時通知主管稽徵機關。」，土地稅法第 52 條亦有規定，「經徵收或收買之土地，該管直轄市、縣 (市) 地政機關或收買機關，應檢附土地清冊及補償清冊，通知主管稽徵機關，核算土地增值稅及應納未納之地價稅或田賦，稽徵機關應於收到通知後 15 日內，造具代扣稅款證明冊，送由徵收或收買機關，於發放價款或補償費時代為扣繳。」因屬機關之通報及協助義務，而非為納稅義務人應為通知之協力行為，故不列入本文。



圖表 二:納稅義務人協力行為體系架構圖



圖表 三：違反協力義務體系架構圖

第二節 違反稅捐稽徵協力行為之效果

稅捐法規規定之種種協力行為規範，雖原則上並不生制裁之效力，惟納稅義務人一旦未依稅法規定自行申報或違反了闡明租稅事實或提供課稅資料之義務，如已直接導致事實之闡明證明度，而使稽徵機關無法達成職權調查事實，以及課稅構成要件事實之存在或不存在無從被認定，亦將無法達成公平課徵租稅之目的，故不得不對該等事實採用推計之方法認定之，即以間接證明方法推估課稅事實，亦即所謂「推計課稅」，此為納稅義務人違反稽徵協力義務之法律效果。

對此，德國租稅通則第 162 條即明確指出，「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（第 1 項）。租稅義務人對其申報之事項，未能作充分之說明，或拒絕為進一步之陳述，拒絕做成代替宣誓之保證，或違反第 90 條第 2 項規定之協力義務者，尤其應為課稅基礎[30]之估計。租稅義務人依稅法之規定應製作帳冊或會計紀錄，而未能提出，或該帳冊或會計紀錄未依第 158 條之規定，作為租稅課徵之依據者，亦同。」[31]。推計課稅之本旨，乃在於事實認定之過程中，闡明事實關係之協力義務未被履踐，由稅捐稽徵機關基於蓋然性的衡量，認定租稅構成要件事實之存在，本身僅為濟事實認定不能之窮，而為一種有限的真實發現的方法[32]。（推計課稅容後以專項論述之）。

---

[30] 依本條之規定，得爲估計者，僅限於「課稅基礎」，在此乃指租稅之計算基礎，所以據以課徵租稅之數量，例如所得額、財產之價值、銷售額或營業額等是；參陳敏譯，德國租稅通則，財稅人員訓練所，1985 年 3 月，頁 180。

[31] 參陳敏譯，德國租稅通則（同註 30），頁 179。

[32] 參黃源浩，稅法上的類型化方法－以合憲性爲中心，臺灣大學法律學研究所碩士論文，1999 年 6 月，頁 57。

違反稅捐稽徵之協力行為，稽徵機關雖得依稅法規定以間接證明法依同業利潤標準予以推計課稅，惟並非指稽徵機關即得免除依職權調查證據之義務，亦即稽徵機關之舉證證明計算所得之責任，並不因納稅義務人違反稽徵協力行為而免除。稽徵機關仍應先就已掌握的納稅義務人收入損費資料進行調查，如經調查後仍無法查核或勾稽所得時，始得對納稅義務人予以推計課稅，否則不論推計結果與真實所得額是否合致，應認為該課稅處分違法[33]。茲依納稅義務人違反協力行為之樣態及相關法律效果，分類敘明於下：

第一項 稽徵機關得逕行核定稅額

一、所得稅法－依查得資料或同業利潤率核定

(一) 違反辦理申報所得

第 3 條之 4 規定，信託財產發生之收入，受託人應於所得發生年度，按所得類別依所得稅法規定，減除成本、必要費用及損耗後，分別計算受益人之各類所得額，由受益人併入當年度所得額，依本法規定課稅。違反者，依同條第 4 項規定，「稽徵機關應按查得之資料核定受益人之所得額，依本法規定課稅。」。

(二) 違反辦理結算申報

第 79 條第 1 項前段規定，「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 15 日內補辦結算申報；其逾限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。」。另於同條第 2

[33] 參柯格鐘，前揭碩士論文（同註 5），頁 78。

項前段復規範綜合所得稅納稅義務人及使用簡易申報書之小規模營利事業，「……其逾期未申報者，稽徵機關應即依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，通知依限繳納。」。

施行細則第 13 條規定，「執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得照同業一般收費及費用標準核定其所得額。」。

(三) 違反辦理暫繳申報

第 68 條規定：「營利事業未依前條第 1 項規定期間辦理暫繳，而於 10 月 31 日以前已依前條第 1 項規定計算補報及補繳暫繳稅額者，應自 10 月 1 日起至其繳納暫繳稅額之日止，按其暫繳稅額，依第 123 條規定之存款利率，按日加計利息，一併徵收（第 1 項）。營利事業逾 10 月 31 日仍未依前項規定辦理暫繳者，稽徵機關應按前條第 1 項規定計算其暫繳稅額，並依第 123 條規定之存款利率，加計 1 個月之利息，一併填具暫繳稅額核定通知書，通知該營利事業於 15 日內自行向庫繳納（第 2 項）。」。

(四) 違反辦理清、決算申報

第 75 條第 4 項規定，「營利事業未依本條規定期限申報其當期決算所得額或清算所得者，稽徵機關應即依查得資料核定其所得額及應納稅額。」。

(五) 違反提示帳簿文據及相關課稅資料

第 83 條規定，「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（第 1 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（第 3 項前段）。」。

所謂查得資料，依所得稅法施行細則第 72 條規定，係指納稅義務人之收益損費資料，一般而言，為營業稅的銷售額資料、海關進口貨物資料、保險理賠收入資料、財產移轉申報資料、其他所得資料…等；而同業利潤標準，依細則第 73 條規定，係由財政部各地區國稅局訂定，報請財政部備查。

所謂未提示帳簿文據，兼指帳簿「全部未提示」，或「雖提示而有不完全、不健全、或不相符」均有其適用。而納稅義務人應提示之帳簿文據範圍，實務上認為「係泛指有關證明納稅義務人所得額之各種帳簿表冊暨一切足以證明所得額發生之對外及內部之文件單據而言」[34]，可知帳簿文據一詞，並非單指帳簿傳票及原始憑證，而係擴及到所有與所得額相關之一切文件，為一種概括性之規定。故其範圍應視企業之產業性質與稽徵機關查核需要而定[35]。

二、加值型及非加值型營業稅法

營業人如違反申報、設帳記載、營業登記或有短漏報銷售額情事者，依第 43 條規定，「營業人有左列情形之一者，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 30 日，尚未申報銷售額者。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者。三、未辦妥營業登記，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者。四、短報、漏報銷售額者。五、漏開

[34] 臺灣省財政廳 54 年 10 月 4 日財稅一第 71082 號令。

[35] 稽徵機關進行調查，對法律所許可的各種證據方法，就應採取其中之何種，稽徵機關得爲選擇，具有選擇之裁量權。參陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第 37 期，1988 年 6 月，頁 65；惟此種裁量並不意味稽徵機關即可任意的自由選擇，仍應符合比例原則。

統一發票或於統一發票上短開銷售額者。六、經核定應使用統一發票而不使用者。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。」。

目前稅捐稽徵機關利用財稅資料中心建構之營業稅資料庫查核系統及加強各機關及各項課稅資料之通報，針對各項進、銷項資料正、反向查核與勾稽，追查有不正常交易情形之上、下游廠商，期以掌握營業人之真實銷售額並遏止營業人利用虛設行號逃漏營業稅，或漏開統一發票而短、漏報銷售額之情事發生。

三、遺產及贈與稅法

違反辦理遺產稅或贈與稅申報，依第 33 條規定，「遺產稅或贈與稅納稅義務人違反第 23 條或第 24 條之規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報，或未依第 26 條規定申請延期申報者，該管稽徵機關應即進行調查，並於第 29 條規定之期限內調查，核定其應納稅額，通知納稅義務人依第 30 條規定之期限繳納。」。

稽徵機關現今均盡可能透過資訊系統，建置及強化各項通報查核資料，以遺產及贈與稅為例，透過與戶政機關連線，可掌握死亡通報及死亡人（即被繼承人）之除戶戶籍資料，再透過全國財產總歸戶資料，粗略掌握被繼承人之財產資料及所得資料，惟這些資料都是透過納稅義務人之財產登記及相關申報資料所歸戶而來，而且受到登記時間及轉檔時間限制等因素之影響，難免有所疏漏或資料不正確，僅能說是掌握財產之重要參考資料，仍有賴稽徵機關依職權予以調查核定，而實際有關被繼承人生前所有之財產及其經濟活動，因多掌控於納稅義務人所管領之範圍，故稅法仍課予納稅義務人誠實申報之義務。

四、貨物稅條例及菸酒稅法

產製廠商如未辦理，依貨物稅條例第 25 條規定，「產製廠商逾第 23 條規定期限未申報者，主管稽徵機關應即通知於 3 日內繳稅補辦申報；逾期仍未辦理者，主管稽徵機關應即進行調查，核定應納稅額補徵；逾期未繳納者，得停止其貨物出廠，至稅款繳清為止。」；另依菸酒稅法第 14 條規定，「產製廠商逾第 12 條第 1 項規定期限未繳納應納稅款或未申報者，主管稽徵機關應即通知於 3 日內補繳或補報；屆期仍未辦理者，主管稽徵機關應即進行調查，核定其應納稅額通知納稅義務人限期繳納；屆期未繳納者，得停止其菸酒之出廠，至稅款繳清為止。」。

第二項 推計課稅

一、推計課稅之意義

推計課稅是指稽徵機關在為課稅處分（尤其是所得稅的核定）之際，不根據直接資料，而使用各種的間接資料[36]，認定課稅要件事實或所得額的方法稱之[37]，亦有稱之為「間接證明所得查核法」[38]，即依間接之證據方法證明待證之稅捐客體之數額[39]。所以，原則上必須是依直接證據證明，事實上有明顯不經濟或因納稅義務人有違反稅捐法所規定之協力要求，得適用

[36] 所謂的間接資料，不以納稅義務人個人被認識的實際情況作爲計算稅捐的基礎，而改以一般的、客觀的，能適用處於相同地位之多數納稅義務人的情況作爲計算基礎。參大法官會議釋字第 218 號解釋之劉鐵錚大法官不同意見書。

[37] 參陳清秀，推計課稅，全國律師雜誌，1997 年 2 月，頁 56；陳清秀，稅法總論，2004 年 9 月，第三版，翰蘆圖書出版有限公司總經銷，頁 555。

[38] 參林金榮，推計課稅制度中推計行爲之探討－以現行法令規定及函釋爲探討基礎，律師雜誌，第 271 期，2002 年 4 月，頁 71，轉引自「間接證明所得查核法之研究」，財政部財稅人員訓練印行，研究報告叢書六，1984 年 2 月，頁 43。

[39] 參黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，植根雜誌，第 20 卷第 10 期，2004 年 10 月，頁 24。

推計核定之方式，例外地不使稽徵機關承受不利益，通常此種情形，稽徵機關僅需對納稅義務人未盡協力致無法掌握實際所得額，且推計課稅標準係客觀、合理資料二者負舉證責任，即可在無直接證據下，以推計之方法，估計納稅義務人之所得額[40]。

依量能課稅原則，所得稅宜以核實課稅為主幹，然因部分所得之產生與資料之獲得係於納稅義務人之掌握範圍，故為達真實課稅之目的，納稅義務人自應全力配合，即納稅義務人應負協力，否則將成為推計課稅之原因；稽徵機關在無法取得直接資料之情形下，如因納稅義務人拒絕提示帳證或不配合調查、拒絕或妨礙陳述課稅事實，即放棄課稅，則相對於誠實保存課稅資料並據實報繳稅款的納稅義務人而言，並不符合公平負擔之原則，故有承認推計課稅的必要[41]。推計課稅，係依平均值而免除稅捐稽徵機關之調查義務，性質上僅為證明程度之減輕，並無舉證責任轉換[42]之效力，係為便利稽徵，而以間接推估之方法，以定型化之公式或一定百分比予以推估[43]，由稽徵機關基於蓋然性之衡量，認定租稅構成要件事實之存在[44]，其特性即在為了簡化租稅行政，就課稅事實之認定，賦與行政機關設定通案性標準之權限[45]。

與推計課稅相對應者為核實課稅原則，如前所述其所依據者並非直接證據，因此，據之所證稅捐客體的數額與實際情形便可能不盡相符，課稅處分之依據，原則上仍必須是依直接證據證明，於事實上有明顯不經濟或

---

[40] 參葛克昌，所得稅與憲法（增訂版），翰蘆出版有限公司總經銷，2003 年 2 月，頁 272-273。

[41] 參陳清秀，稅法總論，第三版，翰蘆圖書出版有限公司總經銷，2004 年 9 月，頁 555。

[42] 舉證責任之轉換，因涉及當事人之基本權，依重要性理論，屬於法律保留之重要事項，不宜以行政機關未經立法機關授權之行政規則，強加納稅義務人以舉證責任；參葛克昌，所得稅於憲法（增訂版），翰蘆出版有限公司總經銷，2003 年 2 月，頁 173。

[43] 參葛克昌，前揭書（同註 40），頁 172-173。

[44] 參黃源浩，前揭碩士論文（同註 32）， 1999 年 6 月，頁 57。

[45] 參葛克昌，前揭書（同註 40），頁 180。

因納稅義務人有違反關於帳冊憑證之協力義務或不依法保存相關帳冊憑證之情形，始得推計課稅[46]。推計課稅所進行者為課稅基礎之估計，因此按實額課稅及推計課稅方法對所得額之計算，其共同點乃在於必須有課稅事實原則因存在，而課稅事實原因之有無，有以掌握收益行為：如交易或提供勞務之事實；有以銷售憑證之查核及勾稽：如統一發票之開立。因此推計課稅估計方法採用應以存在課稅事實為必要條件，乃屬當然。另有因個別事件之性質，或因稽徵經濟考量，縱納稅義務人並無違反關於帳冊憑證之協力義務，稽徵機關得依職權或依申請以推計之方法推計課稅[47]，此亦有將之稱為廣義的推計課稅[48]；至於所謂狹義的推計課稅，係以納稅義務人違反稅捐稽徵協力義務作為前提，當稽徵機關無法取得計算納稅義務人之稅捐客體相關資料下，不得不改採其他間接證據方法，用以計算納稅義務人之稅捐基礎[49]。惟此處之分類，實係因推計課稅之前提不同（因事件之性質使然、依職權或依申請而推計、違反租稅法上之協力要求等）而予以區分，將之分為廣義與狹義而論，似無實益。

二、推計課稅之理論基礎

---

[46] 參黃茂榮，前揭文（同註 39），頁 24。

[47] 如所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 4 款及第 5 款，有關參照當地一般租金計算及調整租賃收入之規定、所得稅法第 25 條規定，總機構在中華民國境外之營利事業，在中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務，其成本費用分攤計算困難者，不論其在中華民國境內是否設有分支機構或代理人，得向財政部申請核准，或由財政部核定，國際運輸業務按其在中華民國境內之營業收入之 10%，其餘業務按其在中華民國境內之營業收入之 15%爲中華民國境內之營利事業所得額、所得稅法第 26 條規定，國外影片事業在中華民國境內無分支機構，經由營業代理人出租影片之收入，應以其 1/2 爲在中華民國境內之營利事業所得額，其在中華民國境內設有分支機構者，出租影片之成本，得按片租收入 45%計列。

[48] 參柯格鐘，前揭碩士論文（同註 5），頁 131。

[49] 參柯格鐘，前揭碩士論文（同註 5），頁 131-132；柯君並此種說明狹義之推計課稅的概念與日本稅法學界及實務界所稱之「推計課稅」概念相同。

學者李平雄引日本學者南博方氏之見解，認為關於推計課稅之理論基礎，係建立於以下三個理由之上[50]，即：

(一) 基於租稅法律主義之原則

國民有依其能力負納稅之義務，依法納稅為憲法第 19 條所明定，因此既為國民，即有納稅之資格，故稅捐稽徵機關就納稅義務發生之原因事實，不能為正確調查或顯有困難時，即應許其推計課稅。蓋依法繳納應繳之稅捐及依法課徵所應徵之稅捐者，均屬於租稅法律主義之原則。

(二) 公平課稅之原則

推計課稅，合乎所謂負擔公平之課稅基本理念。蓋若以因缺乏課稅之確實基礎，致僅能確定其最低所得額即從其申報時，則將導致對不依法設帳存證或就調查不為協力合作之不誠實納稅義務人有利，反而使誠實守法之納稅義務人反受不利之不公平結果。而帳簿原係對日常之交易事實，以及其他影響財產之有關事項繼續且有組織之紀錄，故如帳證詳實完備，即得依其帳證查核計算其所得而為課稅，此即所以稅法規定納稅義務人應依法設帳存證之理由。惟如無帳證或帳載不全不確實，並非即表示無所得之存在，既有所得存在之可能事實，又無可據公正確實核計其所得之資料時，於稽徵機關不能放棄對之為課稅之情況下，遂以推計之方法核課之，實係為維護課稅公平原則之實際解決方法。

(三) 租稅行政自衛之手段

推計課稅乃租稅行政自衛之手段。蓋租稅之根本使命，係在籌措國家或公共團體之財源，為保全或達成此一目的，必須倚賴納稅義務人之協力，否則，納稅義務人之不法利得將招致國庫之損失。為期能確保國庫稅收、防衛租稅債權，不得不行使推計課稅之此一不得已之手段。尤其，在自動

[50] 參李平雄，租稅爭訟與舉證責任，五南圖書出版有限公司總經銷，1984 年 3 月增訂版，頁 226-22。

申報納稅制度下，納稅義務人負有誠實申報之義務，惟其所申報之各項事實是否誠實，並無由確保，故仍需施行調查，以為認定；所謂調查，指稅捐稽徵機關為認識並判斷課稅標準、稅額計算基礎之事實關係及其內容等，以認定事實並適用租稅法令的一切有關行為之謂。故雖有帳簿之詳細記載及附有相關憑證，形式上已合乎規定，惟其實質情形如何，則仍有待調查，當稽徵機關行使調查權或詢問案關情形時，納稅義務人如拒絕提供完整資料與說明，或作不實或拒不答詢時，即屬違反協力行為，因而導致無法掌握所得、核課稅捐之結果，此時，得容許稽徵機關以推課方式課徵租稅。

三、推計課稅之前提要件

(一) 美國聯邦內地稅局[51]

1.納稅義務人無帳簿與紀錄

美國法院判決[52]認為，於納稅義務人並無保有收入的紀錄，內地稅局（IRS）用淨值增加額加計個人生活費用與捐贈等，計算納稅義務人總所得的方法，是可以被認可的。

2.納稅義務人的帳簿紀錄無法利用或無法獲得

當納稅義務人的帳簿紀錄部分或全部滅失，致無法核計納稅義務人的正確所得額時，內地稅局常以各種間接證明所得法來核算納稅義務人的正確所得。如美國內地稅局在追訴詹森（V. Johnson）的所得稅案件時，因納

[51] 參簡松棋，稅務機關證明納稅人課稅所得方法，三民書局經銷，2006 年 9 月增修版，頁 42-45。

[52] 美國甘尼氏案判決（C. A. Kenny V. Com. Int. Rev. Memo. op. July 28, 1938, Docs, 85858 CCH Dec. 10, 119-B），參簡松棋，前揭書（同註 51），頁 42。

稅義務人未能保存酒館的完整帳簿紀錄，並毀損有關賭票業務的相關紀錄，而以淨值法來核算其所得額[53]。

3.納稅義務人所提供的帳簿紀錄不夠完整

納稅義務人所提示的帳簿紀錄僅是片斷不完整的，如僅記載一天的總合計金額，而沒有每筆收入與支出的細項，且其原始備忘紀錄已經銷毀而未予保存，以淨值法來核算正確所得應為正確。或納稅義務人雖設有現金收入簿、現金支出簿或其他紀錄，以支持其申報書上的部分所得來源，惟其申報書中仍有部分所得來源、帳簿紀錄並無相關記載，故應以淨值法來核算所得[54]。

4.納稅義務人拒絕提供帳簿紀錄

當納稅義務人拒絕提示帳簿紀錄受查時，內地稅局亦可用間接證明所得法來核算其正確的所得額。

5.納稅務人未辦理結算申報

美國法院於 1952 年判決 Axel Holmstrom 與 joseph v. Moriarty 兩案中，指出納稅義務人數年來均未結算申報其所得，內地稅局根據所查得的銀行存款與其他所得來核算其所得額及處以罰鍰，是容許及認可的[55]。

6.納稅義務人的帳簿紀錄不能反映正確所得

當內地稅局確認納稅義務人的帳簿紀錄不能真正反映正確所得額時，雖然納稅務人確有保存帳簿紀錄，內地稅局亦可用淨值法，核算納稅義務人的所得額[56]。

---

[53] 參簡松棋，前揭書（同註 51），頁 42。

[54] 參簡松棋，前揭書（同註 51），頁 43、註 11 及註 13。

[55] 參簡松棋，前揭書（同註 51），頁 44。

[56] 美國法院判決 Anthony v. Thomas 及 George Schwarzkoph，參簡松棋，前揭書（同註 51），頁 44 及註 15。

7.作補強其他證明所得方法的證據

如於 Eggieton v. 一案中，美國內地稅局以淨值法所核算的所得額，作為逐筆交易核對法（直接證明所得法）案件的補強證據，以追訴納稅義務人未誠實申報之課稅所得額。

8.納稅義務人所申報的所得額與生活水準顯然不一致。

9.納稅義務人所申報的所得額與其資產的增加，極不對稱。

10.作為試探納稅義務申報的所得額是否正確的手段，或測試案件是否值得深入調查的指針。

(二) 日本學說及實務

日本的推計課稅與藍色申報制度息息相關，非經事前有合於撤銷藍色申報要件存在，先予撤銷藍色申報者，推計課稅無法採用。通說一般認為，推計課稅之前提要件為[57]：1. 未備妥帳簿文件，而依直接資料不能顯現收入支出之狀況時。2. 雖備妥帳簿文件，但多處誤記脫漏，與同業相較所得率過低時。3. 納稅義務人或其交易關係人不協助調查，致不能取得直接資料時。

另有，（1）無藍色申報（2）因資料或納稅義務人之陳述不充分，難依實額課稅（3）雖備齊帳簿文件但未整理（4）雖有帳簿文件但其記載無憑信力等前提要件之說法[58]。

依大阪地院之相關判決，大致可整理出推計課稅之要件為下列情形[59]：1. 未備齊帳冊文件，縱加以必要之調查仍難依傳票或其他原始紀錄等直接

[57] 參鄭俊仁譯，日本稅法之「推計課稅」，財稅研究，1985 年 5 月，頁 141-142。

[58] 山田二郎，「稅務訴訟之理論與實務」，頁 43 以下、松澤智，「租稅爭訟法」，頁 345 以下。轉引自鄭俊仁譯，日本稅法之「推計課稅」，財稅研究，1985 年 5 月，頁 141-142。

資料掌握實額時。2.雖備妥帳冊文件，但誤記或脫漏頗多，且其誤記或脫漏係故意造成，或意圖脫稅，有製作二套帳冊等情事，其帳冊文件顯然無憑信力者。3.於行使適法之質問檢查權時不予理會；或納稅義務人及其他交易關係人不協助調查或拒絕調查，致稅捐機關未能取得直接資料者。

(三) 我國學說見解

1.學者陳清秀

推計課稅的前提要件，必須：（1）要進行確實的調查與計算，依其性質為不可能，例如估價事件。（2）稅捐義務人對於有關課稅事實之查明，違反協力義務。換言之，推計課稅只有在稽徵機關無法調查課稅基礎的情形，始得為之。亦即只有在適時的進一步查明不可能或無期待可能的情形，推計課稅始為合法，倘若稅捐義務人拒絕提出陳述，以致稽徵機關無法以簡易的方式把握事實關係時，此時，稽徵機關無庸進一步調查事實關係，而可以逕行以推計之方式課稅[60]。

2.學者黃茂榮

原則上，推計課稅之要件必須是在，事實上有明顯不經濟、或因納稅義務人有違反關於帳冊憑證之協力義務在先、或不依法保存相關帳冊憑證的情形，始得為之。惟納稅義務人縱無違反關於帳冊憑證之協力義務，現行法中亦有基於事件之本質及著眼於稽徵經濟之考量，規定稅捐稽徵機關依法得依職權，或因申請以推計的方法課稅者[61]。

3.學者李平雄

---

[59] 參鄭俊仁譯，前揭文（同註 57），頁 142。

[60] 參陳清秀，前揭書（同註 41），頁 556。

[61] 如所得稅法第 25 條及第 26 條所定之情形，參黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，植根雜誌，第 20 卷第 10 期，2004 年 10 月，頁 420-421。

課稅處分應基於正確帳簿資料以把握真實之所得金額者，無非希冀稅務執行之適切，並圖保護納稅義務人之權益，惟納稅義務人如有（1）應設置而不設置足以顯示收支明確、足堪據以計算所得實額之帳簿憑證；或（2）帳載不詳、憑證不備致不足憑信；或（3）對稅務人員之調查不予協力合作等情形時，則欲掌握其所得之實額，殆有不可能或顯有困難。然而，稽徵機關並不能因而對之放棄課稅，只得另求其他適當之資料以茲為推計所得之基礎，並據以課徵[62]。

四、推計課稅與比例原則

按稅捐公平原則，固以量能課稅原則為核心，惟基於現代社會變化與需求，稅捐實具有經濟、社會、文化或環境政策之目的；再加上稅捐本身具有大量性、複雜性及重複性之性質，適度簡化稅法規定或稅法實現之要求，以免因課稅不能而造成租稅不公或因耗費過巨之稅捐行政調查成本，適度課予納稅義務人協力義務，係無可避免。惟此等具有社會政策或簡化稽徵程序目的之規範與措施，既與衡量人民之稅捐負擔能力之量能課稅原則相違背，必然產生具有相同負擔能力者間之差別待遇，自應受憲法比例原則之審查與限制。且推計課稅既為課稅程序上有關課稅事實掌握之類型化方法，屬於稅法簡化規定之一環，故應於符合比例原則之界限內為之，始能受適法之評價[63]，此乃當然之理。

比例原則，或稱禁止過度原則，我國憲法第 23 條規定人民之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序、增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。此條規定係為人民之基本權利受到憲法保

[62] 參李平雄，租稅爭訟與舉證責任，1984 年 3 月增補版，頁 221-222。

[63] 參劉士昇，推計課稅規範基礎之研究，－以釋字第 218 號解釋爲中心，中原大學財經法學碩士論文，1999 年，頁 223。

障之直接依據，除有其條列之四種情形而必要時外，均不得任意以法律加以限制之；亦可解讀為人民之基本權利並非完全不得加以限制，當符合「合目的性」之判斷及於「必要時」，得以法律限制之。須注意者，於限制人民權利之特別規定下，又以「必要」充當其內在界限，以避免立法機關或行政部門過度侵害人民之權利，一般均認為此即所謂法治國家「比例原則」之適用。

比例原則基本上要求所有國家措施需妥當，其內容一般被具體化為「適合性」、「必要性」及「狹義比例性」三個派生原則。行政程序法並於第 7 條將「比例原則」具體條文化，該條規定之文字為：「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」，是以，針對具體之國家權力行為而言，縱令有法律依據，未必即足以直接評價為合憲，必此一行為所侵害之人民自由權利確為最小，且為行政上適當之必要行為，方足以合致於法治國家對國家權力行使之要求[64]。

(一) 推計課稅之必要性

推計課稅須於課稅基礎事實無法證明，或雖有證明實額課稅之可能性，但將造成花費過巨稽徵成本之情形者，亦即於實額課稅無法實現或其實現將造成困難，此時即可容許推計課稅，此亦稱為推計課稅之前提要件。

若稽徵機關已掌握相關課稅事實原因之存在，惟課稅基礎事實之調查證明，客觀上已陷於不能，如因事實本質上根本無法調查，或稽徵機關雖已盡一切調查之能事，僅因客觀上無法掌握足夠之課稅證據存在，若不允

[64] 參黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」－比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 152。

許進行推計課稅，將使課稅實現成為不能，於此時即可認為有進行推計課稅之必要。

而所謂實額證明困難，主要不外納稅義務人未為稅捐稽徵程序上之協力，包括未為辦理結算申報，以及於稽徵機關調查時不為協力合作，致稅捐稽徵機關無法獲取實額證明所需之證據資料，惟此僅為通常足以使得實額調查限於困難之一般類型，如另有其他原因而導致實額課稅證明確有困難者，亦非不得為推計課稅。反面推知，即便存有上述情形，但如進一步依據反面調查而為實額課稅之證明並非困難，則仍不得進行推計[65]。

(二) 推計課稅之合理性

推計課稅係以接近實額課稅之較高蓋然性作為估計課稅之基礎，此種蓋然性之要求，在於當無法查明事實關係或無足夠之證據足以支持當事人主張之事實關係，而必須進行估計來作為課稅之基礎時，其採取之估計方法及估計之結果，必須是最有可能接近實際事實關係的。推計課稅之目的乃在於稽徵經濟（即行政實用性）及一般租稅公平之追求，其目標，在於發現最大蓋然性的正確性結果，此種推計課稅應儘可能接近真實，在此，任何的推計或多或少植基於蓋然性的推論及推定，因此，必須忍受所帶來的不確實性，故在推計課稅之場合，稽徵機關應以最具蓋然性之結果作成決定，而不應單純以對於稅捐義務人有利或不利的結果為依歸[66]。就推計課稅之而論，實有損害量能課稅原則之本質，從而以狹義比例性原則觀之，即在權衡行政實用性對侵害量能課稅原則之容忍程度，是推計課稅必須有其合理性。

---

[65] 參劉士昇，前揭碩士論文（同註 63），頁 231-232。

[66] 參陳清秀，前揭書（同註 41），頁 557。

在此，推計課稅之合理性，日本學者吉良實[67]認為包括：推計方法本身之合理性、推計方法選擇之合理性。

1.推計方法本身之合理性

日本學者認為，「更使實額近似值的捕捉及測定成為可能之方法」，即屬具有合理之推計方法，而通常被採用合理的推計方法有[68]：（1）資產負債增減法（純資產增加法）（2）消費額法（3）單位法（效率法）：指依納稅義務人產生所得之動因，如依納稅義務人之生產量、收穫量、販賣量、營業日數、實際工作員工數、原物料使用量、耗電量、用水量、用油量、消耗品量等資料之掌握，以計算單位之利益率、營業收入率、周轉率等加以算定單位效率，再將納稅義務人課稅期間之總生產量乘上單位效率，以計算出所得額。（4）銀行往來額法：以課稅期間內納稅義務人之銀行往來為基礎，納稅義務人當年度之營業額、進貨額、成本費用額或所得額等。（5）各種比率法（6）其他方法。各種比率法則又可分為：（1）納稅人本人率法（2）同業者率法（3）實際調查率法（4）所得標準率法等。

美國推計實務上所採用之方法則有：1.淨值增加法：即自所得或收入的處理(支出)面把握及計算其所得(收入)[69]。2.資金使用與來源比較法：又稱為支出法，其理論為，如納稅義務人在某一課稅期間的支出額（資金使用額）超過其申報所得額，而該納稅義務人就供應此項支出的資料來源，未能提出說明或解釋者，則就推論此項支出超過申報所得的部分，代表未申報所得[70]。3.銀行存款分析法：又稱銀行存款帳戶分析法，係掌握納稅義

---

[67] 參吉良實著、李英哲譯，推計課稅固有之適.法要件（上），植根雜誌，第 11 卷第 1 期，1995 年 1 月，頁 33-34。

[68] 參吉良實著、李英哲譯，前揭文（同註 67），頁 38 以下。

[69] 簡松棋，前揭書（同註 51），頁 46。

[70] 簡松棋，前揭書（同註 51），頁 75。

務人銀行存款，作為證明納稅義務人所得之證據的一種方法[71]。4.百分比計算法（與日本的比率法相似）：係以百分比或一定比率為計算方法，用以確定受調查企業的課稅所得[72]。5.單位與數量法等。

我國所得稅推計課稅之方法，有同業者率法：如同業利潤標準（所得稅法第 79 條及 83 條）、小規模營利事業適用擴大書審純益率標準、各業耗用原料通常水準（營利事業所得稅查核準則第 58 條）、執行業務者費用標準（所得稅法施行細則第 17 條及年度稽徵機關核算執行業務者費用標準）；納稅義務人本人率法：營利事業前 3 年經稽徵機關核定純益率平均數（營利事業所得稅查核準則第 11 條）、營利事業上年度或最近年度稽徵機關核定原料耗用率（營利事業所得稅查核準則第 58 條）；區域性成本率法：當地一般租金標準（所得稅法施行細則第 16 條）、財產交易所得標準（所得稅法施行細則第 17 條之 2 及年度個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準）；固定所得率：國際運輸事業所得（所得稅法第 25 條）、國外影片事業所得（所得稅法第 25 條）、租賃財產必要損耗及費用標準（所得稅法施行細則第 15 條及年度財產租賃必要損耗及費用標準）等。另有依稽徵機關查得資料核定者：如銀行存款資料及資產淨值資料（所得稅法第 83 條之 1）、最高及最低價資料（所得稅法第 27 條）時價資料（營利事業所得稅查核準則第 22 條）、鄰近租金（財政部 77 年台稅一發第 770665851 號函[73]）等[74]。

---

[71] 簡松棋，前揭書（同註 51），頁 84。

[72] 簡松棋，前揭書（同註 51），頁 101。

[73] 財政部 77 年台稅一發第 770665851 號函規定：綜合所得稅租賃所得設算核定案件，納稅義務人如有異議時，稽徵機關應實地調查鄰近房屋之租金作爲核課之依據，即將設算租金與鄰近租金比較，高時改課，低時維持原核定。

[74] 請參黃慧英，我國所得稅推計課稅實務之研究，中原大學碩士論文，2001 年 6 月，頁 89 之我國所得稅推計方法一覽表。

稽徵機關於推計課稅之際，應先就相關具體事實之全部或一部予以調查與掌握，以作為推計之基礎事實，始能據以使用推計基礎事實推計其所得額而加以課稅。若掌握者非屬妥當、確實者，即使推計基礎數值之算定再如何正確，實額近似值掌握之可能性或擔保性亦無法被肯認。故「推計基礎事實掌握之確實性」，乃成為認定具體推計方法之合理性的首要判斷因素。另推計方法既為「推計」，其據以掌握所得金額等，終究並非實額，當然無法避免某種程度之誤差，因此，依據推計方式所算出之設算金額，如與納稅義務人前後相近年度實績相較有明顯之矛盾時，該項具體之推計方法本身，應認為已逾越所容許之誤差範圍而過度偏離實體，就此已產生不合理性，而應不予採用。

2.推計方法選擇之合理性

課稅乃以實額課稅為原則，推計課稅乃在特殊情形時例外的，且有限制的被認定，故推計課稅經常被要求為較接近於實額之課稅，即所謂「實額近似值課稅」，滿足其條件之推計方法始可謂合理的推計方法，推計方法若不合理，即非適法之推計課稅。就此，日本判決認為「是故當推計計算時，應將最屬於納稅人現實的（不得為憑空或推測者）一切情形加以考慮，並且其方法對納稅人之情形最合理才行。」、「在合理的推計方法有數個並存的情形，依據該納稅人的狀況，加以考慮，應採用其中較合理的，換言之，符合實額的蓋然性較高的推計方法。」[75]，亦有判決認為，僅於無法尋出或採用更佳之推計方法時，其推計方法選擇之合理性始被認定[76]、「在推計認定所得金額之方法有兩種以上時，應由其推計基礎之間接資料中，

[75] 大阪地裁，昭 42 年 11 月判決（稅資 48 號 575 頁）及東京地裁，昭 53 年 3 月 23 日判決（稅資 97 號 864 頁、行集 29 卷 3 號 389 頁），引自吉良實著、李英哲譯，前揭文（同註 67），頁 52-53。

[76] 大阪地裁，昭 45 年 922 日判決（稅資 60 號 371 頁），引自吉良實著、李英哲譯，前揭文（同註 67），頁 55。

採用更直接、具體亦即接近直接資料者為基礎之推計方法。並無差異的情形，則依據所獲得數額中之低者進行推計。」[77]。此為日本所謂「安全性之考慮」，即在有二者以上足以掌握納稅義務人實額近似值之推計方法存在，而無法證明何者為最低之方法，基於避免過度侵害人民權利之安全性考量，似宜選取推計結果數額最小者之觀點[78]。因而，於推計課稅時採用何種推計方法，並非任由稅捐機關自由裁量，應慎重選擇合於上述推計課稅之推計方法為之[79]。

五、推計課稅與法律保留

(一) 個案式審酌

鑒於稅捐事件大量行政程序之特殊性，若要求對所有個案之納稅義務人所有之特殊情形均予以滿足，就現實而言，在稅捐行政上並不可行，故為顧及法律適用上之一般平等，容許在必要情形下，捨棄個案特徵之考量，此時，個別正義乃退居一般平等之後，只要經由推計課稅後所得之利益，如行政之實用可行性、經濟性或行政效能等，相對於該推計相連結之稅捐負擔，具有正當之比例關係，其結果乃為追求行政可行性、經濟性或效能與發現真實、量能課稅之個案正義間之協調。

惟稅捐事件所涉及情況複雜不一，固然因為事件之性質或因納稅義務人有違反稅捐法上所規範之協力行為，而導致推計課稅之結果，然因個案具體情況有異，有關其要件是否具備，須衡量具體情況而為個案之判斷，依據或考量個案之具體情形尋求合理之推計方法以為推計。就此，有學者

---

[77] 大阪地裁，昭 38 年 2 月 5 日判決（稅資 37 號 116 頁），引自吉良實著、李英哲譯，前揭文（同註 57），頁 54。

[78] 參劉士昇，前揭碩士論文（同註 63），頁 268。

[79] 參鄭俊仁譯，前揭文（同註 57），頁 144。

認為，推計課稅本來之要件，乃在於課稅基礎事實無法調查或調查困難，至於所謂事件之本質或納稅義務人違反其協力行為，不過造成課稅基礎事實無法調查或調查困難之可能原因的描述，具體的推計課稅仍應斟酌個案之情形為實質判斷，非可逕為推計課稅[80]。此種個案式審酌之推計方法，如納稅義務人本人率法或同業者比率法（或稱效率法），亦即依據納稅義務人本人過去申報資料所求取之所得比率或經營效率，或根據個案具體情形選定與納稅義務人相類似之比準同業，依據對其調查之實績求得之數值而進行推計課稅。

個案式推計課稅，多見於外國立法例。如德國租稅通則第 162 條規定：「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（第 1 項）。租稅義務人對其申報之事項，未能作充分之說明，或拒絕為進一步之陳述，拒絕做成代替宣誓之保證，或違反第 90 條第 2 項規定之協力義務者，尤其應為課稅基礎之估計。租稅義務人依稅法之規定應製作帳冊或會計紀錄，而未能提出，或該帳冊或會計紀錄未依第 158 條之規定，作為租稅課徵之依據者，亦同。」[81]、美國內地稅法第 446 條第 2 項規定：「納稅義務人如無經常採用之會計方法，或採用之會計方法並不能正確的反映所得，則稅捐機關得根據其所認為能真正反映所得之方法，以核定課稅所得。」，即為一種個案式審酌之方法，內地稅局官員可以根據此一規定，以間接證明法調查，重新核定正確之課稅所得額[82]、日本所得稅法第 156 條規定：「稅務署長對於居住者之所得稅為更正或決定時，得依其財產或債務之增減狀況、收入或支出狀況、或依生產量、銷售量及其他使用量、員工人數及其事業規模等，以推計其各年

[80] 參劉士昇，前揭碩士論文（同註 63），頁 192。

[81] 參陳敏譯，德國租稅通則（同註 30），頁 179。

[82] 參盧欽滄，稅務調查與間接證明法，文笙書局股份有限公司，2001 年 1 月修訂 6 版，頁 8-5。

度之各種所得或損失之金額。」、法人稅法第 131 條規定：「稅務署長對有關國內法人稅實施更正或決定時，除根據國內法人所提出之青色申報書有關之法人稅課稅標準或虧損金額實施更正外，得依該國內法人之財產或債務之增減狀況、收入或支出之狀況或生產量、銷售量及其他營業量、從業員數以及事業規模等，推估其國內法人有關之法人稅課稅標準，實施更正或決定。」，亦為個別的、具體之個案式檢討方式。

個案式推計課稅要件規定，其根本之意義在於課稅基礎無法調查或計算時，以若干量能課稅理想之犧牲，兼顧行政可行性及一般性平等之課稅。一般認為欲對量能課稅之個案正義加以限制而認許推計課稅者，終究必須具備法律之依據，否則由稽徵機關或法院逕為衡量決定，無論如何難脫違反權力分立原則（依法行政及依法審判）及基本權保障原則（包括保障本身權利及受侵害時有效救濟途徑之擔保）之指責[83]。此乃因為，依據法律之明文規定，一般納稅義務人如因其課稅基礎無法掌握及調查，其即可預見無法免除租稅負擔之結果，從而納稅義務人為求稅捐負擔之正確性，一般而言，亦當會盡力保存並提供足以正確計算其課稅基礎之資料或提示適當之證明方法。至於課稅基礎無法調查或計算之事實認定標準，稽徵機關於課稅程序上固得斟酌個案具體情況以為解釋適用，惟仍保留司法審查之餘地，以確保推計課稅不至於被濫用。故個案式推計課稅，仍應有法律依據為宜，即有法律保留之適用。

(二) 通案式標準

即設定得進行推計課稅之一般要件規定，於符合此等要件成立時，稽徵機關無庸再依個案具體情形進行審酌，得一般性地容許稽徵機關進行推計課稅，為所謂通案式標準之設置。與個案式推計所不同者，係稽徵機關

[83] 參劉士昇，前揭碩士論文（同註 63），頁 196。

預先於推計課稅準則設定某項推計方法，以供具體個案發生時針對或考量個案情形而予適用，所謂通案式標準，係依類似案型之典型或通常狀況所為設定，於各個具體發生之類似案型均有適用之餘地，為一種「類型化」標準。

我國現行稅法係採通案性類型化標準為推計課稅，例如所得稅法第 79 條規定：「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 15 日內補辦結算申報；其逾限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，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理（第 1 項）。綜合所得稅納稅義務人及使用簡易申報書之小規模營利事業，不適用前項催報之規定；其逾期未申報者，稽徵機關應即依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，通知依限繳納；嗣後如經稽徵機關調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理（第 2 項）。」及第 83 條規定：「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（第 1 項）。前項帳簿、文據，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地調查。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；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依

法辦理（第 2 項）。」[84]之「查得資料」及「同業利潤標準」，即在為了簡化租稅行政，就課稅事實之認定，賦予行政機關設定「通案」標準之權限[85]。

通案式標準，是否須有法律依據始得為之？對此，學者葛克昌認為，推計課稅規定，雖僅為認定事實之規定，但在行政過程中，程序規定對基本權保障仍屬重要，國家不僅有義務注意基本權之實體法規定，亦須藉程序法來促成基本權利有效實現。故推計課稅規定，對人民自由權利影響甚大，並非單純「執行法律有關之細節性、技術性事項」，因之，推計課稅乃為一般法律保留事項[86]。故其主張，在納稅義務人未盡協力義務或因事件性質，致無法調查或計算課稅基礎，稽徵機關應斟酌相關情事為推計課稅，此種概括授權規定應明訂於稅捐稽徵法，並認為在未明訂之前，大法官釋

[84] 依據所得稅法第 79 條所規定：「…其逾限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…」，學者劉士昇認爲，明定爲「應」，帶有強制之意味，而無庸考量課稅基礎事實是否仍有調查之可能（參劉士昇，前揭碩士論文（同註 63），頁 200。），惟實務上並非如此，此可由行政法院 56 年判字第 18 判例：「稽徵機關於進行調查或復查時，納稅義務人未能提示證明所得額之帳簿文據者，依所得稅法第 83 條規定，固得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額，惟納稅義務人如已提供有關資料，稽徵機關自即應就其提供之資料調查認定，不得仍援前開規定，而核定其所得額。」、行政法院 57 年判字第 60 號判例：「稽徵機關於進行調查或復查時，納稅義務人未能提示證明所得額之帳簿文據者，依所得稅法第 83 條規定，固得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額，惟納稅義務人如已提供有關資料，稽徵機關即應就其提供之資料調查認定，不得仍援前開規定，核定其所得額。」、行政法院 61 年判字第 198 號判例：「納稅義務人於稽徵機關進行調查或復查時未提示該項帳簿文據或雖提示而有不完全者，稽徵機關應依所得稅法第 83 條第 2 項規定時間命其提示或補正，如經過規定時間，而納稅義務人仍不遵照提示或補正者，稽徵機關始得依同條第 1 項後段規定，依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」，即可得知，稽徵機關於可能調查的情形之下，仍須就所掌握之課稅資料，進行調查認定，非謂一旦符合法條所列之要件情形，即可逕予推計核定，即當稽徵機關僅查得收入資料，而未查得充分之支出資料時，得按同業利潤標準，就查得之收入核定所得額。倘查得之資料係由納稅義務人提供而得，則依前揭行政法院判例，稽徵機關應就提供之資料調查認定，不得逕引同業利潤標準核定之。

[85] 參黃茂榮，論稅法之法源，經社法制論叢，第 8 期，1991 年 7 月，頁 24；葛克昌，所得稅與憲法（增訂版），翰蘆圖書出版有限公司，2003 年 2 月增訂版，頁 180。

[86] 參葛克昌，前揭書（同註 40），頁 186。

字第 218 號，由所得稅法相關規定歸納出推計課稅方法合憲之解釋，亦可作為法律依據[87]。

學者黃茂榮認為，類型化觀察法在稅捐實務上的應用必須有法律以明文規定針對具體情況之授權。並進一步指出，稅基之類型化或概數化的計算規定固有助於稅捐稽徵之標準化，以降低徵納成本，然類型化或概數化的估計雖有經驗法則為其依據，但終究非以個案之具體事實為基礎，所以，一定的程度涉及推計課稅，與平等、實質課稅原則所要求之核實課徵原則相背，不可無條件的一概容許，而必須有適當的理由。如無法律明文授權，亦與稅捐法定主義相違。在稅制之設計上及稅政之執行上，必須努力尋求其最佳的均衡，其認定標準應以有經過調查之經驗為基礎，以確保其儘可能接近於正常的平均案情，避免有踰越比例原則之過分的情事[88]發生。

在沒有法律明文授權的情形下，若認可類型化，為配合大量行政之通案考量的必要，其實踐必藉助於行政規則，實務上行政機關偏向於以通案性之類型化的行政規則，進行推計課稅。惟仍須注意，行政機關之類型化行政不是沒有界限的，存在於不得已之類型化的解決辦法與依法行政原則的拘束間之緊張關係應以過分之禁止原則衡平之，類型化行政除必須確因行政資源欠缺所迫者外，亦不得藉機恣意而為，應以具有代表性之正常案件的經驗為類型化的基礎。學者葛克昌認為，目前稅捐法上之推計課稅與其他類型化行政規則，仍有一些難題，蓋因稅捐法定原則要求稽徵機關有義務，徵收具備法定要件之租稅，如借由推計課稅，使人民負擔不利之租稅，侵害人民財產權之保障，違反法律保留原則，如為有利人民方式為事實闡明之推計，亦與法律保留原則不符；行政機關之事實推估準則，如超越法律規定，則有違法律優位原則。其認為此種行政侵犯立法權限之問題，

[87] 參葛克昌，前揭書（同註 40），頁 187。

[88] 參黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，植根雜誌，第 20 卷第 10 期，2004 年 10 月，頁 412-413。

可由二種角度經由實用性原則加以緩和而取得正當性。一為立法者授權，但此種授權尚涉及憲法要求法律明確性問題，另一方面，可由納稅義務人未盡協力義務，致使核實課徵困難或花費過巨，而減輕稽徵機關之證明程度[89]。

如上所述，通案標準之推計課稅，應有法律明文授權之規定，倘無法律明確授權，稽徵機關為配合大量行政之通案考量的必要，以類型化行政規則予以推計課稅，對法院究有無拘束力？多數見解似認為此等通案性行政規則之推計準則，原則上並不具對外效力，惟法官之知識經驗通常無法另耗費其他資源（如委由專家鑑定）而採取不同之認定標準以推翻此種準則，故於此類準則於大部分情形，如可認為妥當且非顯然不正確之範圍內，法院一般而言，亦將尊重此種通案標準之適用。就此，學者黃茂榮認為，行政規則對於法院之拘束力，涉及立法機關是否已在法律中授與行政機關以法律解釋之判斷餘地或類型化餘地，以符合國家權力區分之基本體制，然行政機關如有判斷餘地或類型化餘地，則在此範圍內其行政規則對於法院有拘束力，其目的在於避免在還不夠成熟的時候，便被僵化於法律或法規命令中，必須保留司法機關在必要時可以經由司法審查加以矯正的機會，充實法院的審查能力，改善立法機關的立法機能，以降低實務上對於法規命令及行政規則的依賴[90]，而法院僅得就該特權之行使結果，是否符合平等、不過分及實用執行法律的要求，加以審查[91]。學者葛克昌亦持相同看法，其認為行政機關所制定之推計課稅準則，只是事實認定準則，乃為法律適用時通案基準，即使有立法機關之授權，仍應受法院之完全審查，而

---

[89] 參葛克昌，前揭書（同註 40），頁 182-183；葛老師特別提醒，有關實用性原則盡爲技術性原則，自不得抵觸倫理性原則，是以推計課稅並未免除稽徵機關之調查義務，指有當事人未盡協力義務而核實課稅又有所不能或困難時，始得依推計準則減輕稽徵機關調查之負擔。

[90] 參黃茂榮，前揭文（同註 88），頁 431-435。

[91] 參黃茂榮，前揭文（同註 88），頁 433。

此種準則，法院依合目的性考量通常加以尊重，但仍得對其必要性、是否違反比例原則及是否違反平等原則（特別是恣意禁止原則）加以審查[92]。亦即，法院於審理時，除得要求稽徵機關對據以推計之標準所由制定之來源資料說明外，並得斟酌納稅義務人具體情況以加以認定，如法院認為該據以推計之標準本身並非依據客觀、合理之資料而制定者，或審酌納稅義務人具體情形，可認係尚未達推計課稅一般相似性之前提要件時，自得以該推計結果欠缺合理性，且無法掌握納稅義務人課稅基礎之實額近似值為由，撤銷稅捐稽徵機關之推計處分，而另為合理之處分。

六、大法官釋字第 218 號解釋

(一) 推計課稅合憲

本號解釋於解釋文首先指出：「人民有依法律納稅之義務，憲法第 19 條定有明文。國家依法課徵所得稅時，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。」，並於解釋理由書進一步說明：「憲法第 19 條規定：『人民有依法律納稅之義務』，國家依據所得稅法課徵所得稅時，無論為個人綜合所得稅或營利事業所得稅，納稅義務人均應在法定期限內填具所得稅結算申報書自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關於接到結算申報書後，調查核定其所得額及應納稅額。凡未在法定期限內填具結算申報書自行申報或於稽徵機關進行調查或復查時，未提示各種證明所得額之帳簿、文據者，稽徵機關得依查得資料或同業利潤標準，核定其所得額，所得稅法第 71 條第 1

[92] 參葛克昌，前揭書（同註 40），頁 183。

項前段、第 76 條第 1 項、第 79 條第 1 項、第 80 條第 1 項及第 83 條第 1 項規定甚明。此項推計核定所得額之方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。」，即肯認推計課稅之合法及合憲性。

(二) 推計課稅之方法應力求客觀與合理

推計課稅為合憲，惟依此項推計核定方法估計所得額時，推計方法「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。」，是大法官對財政部 67 年 4 月 7 日（67）台財稅字第 32252 號及 69 年 5 月 2 日（69）台財稅字第 33523 號等函，針對個人出售房屋，未能提示交易時實際成交價格及原始取得實際成本之證明文件，致難依所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 1 目計算所得額者，「一律以出售年度房屋評定價格之 20%計算財產交易所得」之釋示，表示「既不以發見個別課稅事實真相為目的，而又不問年度、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。」。

(三) 不同意見書

1.推計課稅係事實認定，與租稅法律主義有別

劉鐵錚大法官於不同意見書中所表達對推計課稅之看法，亦值參考，其認為：推計課稅係事實認定，與租稅法律主義有別，「國家事務之處理，均須相當之經費，租稅之徵收，實為主要來源之一。人民為國家構成分子，負有支持國家經費，以維國家之生存發展。故國家依所得稅法課徵所得稅時，人民應自行申報，並提供課稅資料，以便稽徵機關查核。其未自行申報或提供確實課稅資料者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額，所得稅法第 79 條、第 83 條定有明文。此項學術上所謂之『推

估計算原則』係關於課稅原因事實有無之事實認定問題，與憲法第 19 條所規定之租稅法律主義有別。[93]」。

2.推估計算原則合憲

「該項原則係基於公平課稅之理念而產生，不使不為協力合作之不誠實納稅義務人獲利，而為確保國庫稅收、防衛稅務之一種不得已之手段，各國立法例多採之[94]，並未牴觸憲法有關之條文。」[95]。

3.推計方法為例示規定

---

[93] 大法官並引釋字第 217 號解釋內文來支持其看法：「憲法第 19 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。」。

[94]大法官於不同意見書註釋 2，簡略說明西德、美國及日本之相關立法例，敘述如下：（一）西德之相關立法例：1 西德租稅通則法（1977）第 162 條係關於課稅基礎之推估之規定。其第 1 項規定：「稽徵機關就課稅基礎不能為調查或計算時，則應推估之。但於推估時，應注意推估上之各種情事」。第 2 項規定：「納稅義務人就自己之報告不能為完全之說明，或拒絕提供其他資料，或拒絕為代替宣誓之保證，或違反依同法第 90 條第 2 項之協助義務時，尤應推估之。納稅義務人不依稅法設置帳簿或登帳者，或其帳證紀錄非依同法第 158 條之規定者，亦同」。2 西德租稅通則法第 90 條係關於當事人之合作義務之規定，其第 1 項規定：「當事人就事實之調查負合作之義務。當事人應藉對於課稅有重大關係之事實完全與真實之公開，並提供於彼此所已了然之證據方法，以遵守合作之義務。義務之範圍，視個別情況而定」。 第 2 項規定：「應調查或在稅法上應予評價之事實，如有涉及本法適用範圍以外之事件者，當事人應闡明其事實，並提出所需之證據方法。對此，當事人應盡一切法律上與事實上之可能性。當事人依情況就其關係之形成賦予可能性且容許之者，不得主張不能闡明或不能提出證據方法」。（二）美國之相關立法例：依美國內地稅法（1954）第 446 條（b）項規定：「如納稅義務人不使用正規之會計處理方法，或其使用之方法不能明確顯示所得時，則將本於稽徵機關之意見，而以足資明確顯示所得之方法計算其課稅所得」。
（三）日本之相關立法例：依日本現行所得稅法第 156 條（法人稅法則為 131 條）規定：「稅務署長對於住民之所得稅為更正（調整核定）或決定（逕行核定）時，得依其財產或債務之增減狀況、收入或支出之狀況，或依生產量、銷售量及其他使用量、員工數及其事業規模等，以推計其各該年度之各種所得或損失之金額」。

[95] 學者葛克昌認為此號解釋係大法官利用類推適用方法作出合憲解釋，其指出本案財產交易所得推計核定課稅方法，缺乏法律明文之依據，在世界各國大都承認此種間接證據方法之際，此種漏洞應予填補。稅法中法律漏洞，宜基於「量能課稅原則」之「負擔平等」予以填補。大法官在此號解釋中，就各該所得稅法規定中，具有推計核定所得額之法理存在，故依同一法律理由，按房屋評定價格比率計算財產交易所得，與憲法第 19 條並不相違背而為合憲之解釋，實際上所用之推論方法即為類推適用；參葛克昌，前揭書（同註 40），頁 177-179。。

「推估計算方法，參考外國立法例[96]，原不以查得資料或同業利潤標準為限，其他合理可行之方法或標準，法律並不禁止，換言之，上引條文所採之推估計算方法，應解為例示規定，而非列舉規定，方為適當，此由營利事業，始有所謂同業利潤標準可資適用，若個人出售房屋，其交易所得之計算，雖所得稅法第 14 條第 7 類之 1 明文規定：「財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。」，惟若納稅義務人不依法提示有關文據，稽徵機關調查又顯有困難或花費過鉅時，豈可因此免徵？以鼓勵人民規避稅法上應盡之義務，而達逃稅之目的？首揭財政部函釋，當係本此立法意旨而為，並未逾越所得稅法第 79 條、第 83 條所定推估計算原則之範圍。」，並引美國聯邦最高法院院長馬夏爾在 168 年前一件著名判決來支持並肯定財政部函釋之規定應為合法：「憲法的正確解釋，必須容許國家機關對憲法授予之權力所採取的措施，具有裁量或選擇之自由，俾使政府能以對人民最有利之方法，執行憲法所賦予之職務。只要目的是合法的，是在憲法範圍之內的，則所有正當及顯然合於該目的而未經禁止的，貫徹憲法條文和精神之方法，都是合於法的。」。

4.應考量稽徵之實際困難而容許推估計算

「推估計算原則，原為行政機關為確保稅收，防衛稽徵，針對故意或過失不提示有關文據之納稅義務人所採之一種不得已措施，所採之推估方

[96] 有關推計課稅所採行之方法，大法官於注釋中就美國推計課稅之態樣，舉其要者，列出了 5 種：（一）淨值證明法：此法係依據納稅人之課稅年度終了時之資產淨值對該年度開始時所增加之金額，與其本年度中各項消費支出之金額合計之總額，推計其所得。（二）現金消費額法：此法係以納稅人在課稅年度期間所支出之消費金額，所超過其所申報之所得額之差額，推計爲未申報之所得額。（三）百分率法： 此法係以納稅人以往年度結算申報書或同業納稅人之申報書所示之成本、收入、毛利及淨利等之各種百分率，與此納稅人現年度所申報者相互比照，以推計其所得。（四）單位數量法：此法係依銷貨量、用料量、員工數，耗（五）銀行存款額法：此法係將銀行存款之全部金額中，減除顯非所得構成性之部分後， 推計其所餘部份爲課稅所得。

法，只要客觀並具有相當理由，能適用處於相同地位之多數納稅義務人便為已足，期其應完全接近各個納稅義務人之實際所得，不顧稽徵之實際困難，實嫌奢求，有違推估計算原則之立法精神。」。

(四) 小結

1.納稅義務人負有申報及調查之協力義務

稽徵機關依據所得稅法課徵所得稅時，無論為綜合所得稅或營利事業所得稅，依法[97]均負有於法定申報期限內檢附相關書表文據辦理結算申報之義務。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關依法[98]得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。

2.推計課稅為違反協力義務之必然結果

本號解釋除再次確認納稅義務人依法有結算申報及協力調查之義務外，並揭示推計核定所得額之方法，係與憲法規定之本質並不相牴觸，只要納稅義務人違反所得稅法規定所課予申報或調查之協力行為，即符合法律規定推計課稅的前提要件，稽徵機關當然即得進行推計課稅。惟其違反協力義務是否須以有可歸責事由為前提，則與不同意見書中：「推估計算

[97] 所得稅申報義務及應檢附之單據規定，係規範於所得稅法第 71 條第 1 項前段：「納稅義務人應於每年 5 月 1 起至 5 月 31 日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」及第 76 條：「納稅義務人辦理結算申報，應檢附扣繳憑單，自繳稅款繳款書收據，及其他有關證明文件、單據；其為營利事業所得稅納稅義務人者，並應提出資產負債表、財產目錄及損益表。」。

[98] 按所得稅法第 79 條規定：「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 15 日內補辦結算申報；其逾限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……。」，另第 83 條第 1 項及第 2 項之規定為：「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。前項帳簿、文據，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地調查。」。

原則，原為行政機關為確保稅收，防衛稽徵，針對故意或過失不提示有關文據之納稅義務人所採之一種不得已措施，所採之推估方法。」所持觀點及前提要件不同，解釋文及解釋理由書中認為，只要納稅義務人違反稅捐協力義務，稽徵機關依法即得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額，並不需有故意過失之歸責事由。如以前述所得稅法條文文意觀之，吾人亦認為如納稅義務人未提示有關之證明文件，導致無法核實計算所得實額者，即得予以推計課稅，尚無須探究其是否因故意或過失而未提示。

3.推計核定之方法應加以限制

大法官特別指出「惟依推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則。」，按推計核定所得額，係基於稅捐課徵之公平性原則，並考量稅捐大量程序之特性，為減輕稽徵成本，避免過度干擾私人領域，以及財務行政居於「準立法」地位，故有其合憲之根據[99]。惟所得稅之課徵原則本應為「核實課稅」，稽徵機關僅能於無法掌握納稅義務人之所得實額，而納稅義務人又違反稅捐法上規定之協力義務下，才不得不容許推定核計所得額之方法。

以所得稅採行之申報納稅制度言，稽徵機關原則上應尊重納稅義務人之申報，不得於法定申報期限前介入納稅義務人之私人領域從事課稅資料之調查，僅能針對申報有疑義之事項進行調查，然如納稅義務人因不為或怠為申報，而使稽徵機關無法由其申報事項中予以調查核定所得額，縱然可於事後發動調查程序，惟所得稅乃就一段期間之所得課稅，具期間稅之性質，為正確掌握納稅義務人於課稅期間內之所得總額，須一一掌握期間內納稅義務人所有經濟活動，然基於稅捐稽徵為大量性行政之特質，一般

[99] 參葛克昌，前揭書（同註 40），頁 91。

情形下多無可能，縱有可能，亦將耗費相當大之稽徵行政成本，故所得稅法遂以一般性之規定，免除或減輕稽徵機關有關課稅基礎事實之調查責任，而容許稽徵機關逕依估計方式對課稅基礎加以掌握[100]，而以推計方法估計之課稅所得額，應當盡量與實際所得相當[101]，要屬當然。

4.推計方法及其合理性之審查

如依不同意見書所言，推估計算方法僅為例示規定，則是否認為稽徵機關對於推計課稅方法之選擇具有裁量權？實務上容有不同看法，依本號解釋文及解釋理由書所強調應力求客觀、合理，始與納稅義務人之實際所得額相當，似已寓含在經驗法則上，應選擇可認足使推計結果更近似於實際所得額之方法，而非任由稽徵機關自由選擇裁量，法院當然得介入審查，另參最高行政法院 95 年判字第 829 號及 95 年判字第 86 號判決說明，「推計課稅之合法性，乃屬專業判斷之合法性問題，行政法院得對其為合法性之司法審查其是否符合推計課稅之法定要件？以及其推計課稅之基準或方式是否合理？」，即法院得退之為實質審查，以課稅事實之證明或所使用之推計方法本身，甚或選擇不具合理性之理由，而推翻稅捐稽徵機關推計課稅之結果，當然法院亦可以使用與稽徵機關不同之推計方法，或以自己之推計取代稽徵機關之認定或推計。

七、通案式標準租稅實務介紹

(一) 租金設算

1.收取押金

[100] 參劉士昇，前揭碩士論文（同註 63），頁 243。

[101] 蓋因推計課稅其所認定之事實僅與實情蓋然地相符合，並不能完全的一致，本身僅爲濟事實認定不能之窮，而爲一種有限的真實發現的方法；參黃源浩，前揭碩士論文（同註 32），頁 57。

依據所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 3 款規定：「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：……第五類：租賃所得及權利金所得：凡以財產出租之租金所得，……：三、財產出租，收有押金或任何款項類似押金者，或以財產出典而取得典價者，均應就各該款項按當地銀行業通行之一年期存款利率，計算租賃收入。」。同法施行細則第 16 條第 1 項規定：「本法第 14 條第 1 項第 5 類第 3 款所稱收有押金者，指有租金與押金及無租金而有押金二種情形。所稱押金，包括因租用財產而給付之保證金等（第 1 項）。」，故收取押金依規定應予設算租賃收入。

最高行政法院 95 年度判字第 01238 號判決：「押金或典價之應得利息設算租賃收入，乃在實質課稅的基礎上，兼顧公平課稅的考量。蓋以財產出租，收有押金，或以財產出典而取得典價者，實質上已獲得一筆款項可以使用收益，自應將其收益併入所得課稅，惟稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間之私經濟活動，其能掌握之資料本不若當事人，是稅捐稽徵機關只要能提出相當事證，客觀上足以證明當事人之經濟活動，即應就其可能的收益予以課稅，所謂『就各該款項按當地銀行業通行之一年期存款利率，計算租賃收入』，符合經驗及論理上最起碼的可能收益，本無違量能課稅原則，且由法律直接予以規範，亦無違租稅法定主義。又所謂「收有」押金，文義上本包括收取及保有，且出租人除於收取押金當年受有利益外，往後年度如繼續保有押金，亦同樣享有利益，自應將其收益併入所得課稅。」。

2.財產借與他人使用

所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 4 款規定：「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：……第五類：租賃所得及權利金所得：凡以財產出租之租金所得，……：四、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。」。同法施行細則第 16 條第 2 項規定：「本法第 14 條第 1 項第 5 類第 4 款所稱他人，指本人、配偶及直系親屬以外之個人或法人（第 2 項）。」。

有關將財產借與他人使用設算租賃收入之合理性基礎，最高行政法院 96 年度裁字第 00322 號裁定及 95 年度判字第 01351 號判決指出：「所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 4 款，乃基於房屋所有人是否確因房屋出租而獲有租賃所得之事件，具有稽徵機關無法正確調查之本質，故本於租稅公平原則，就屬本款規範範圍之事實，為推計課稅之規定。故於房屋有借予他人，且係供營業或執行業務者使用之事實時，稽徵機關即應依本款規定，參照當地一般租金情況，計算租賃收入；而與同類第 1 款[102]租賃所得之核課，係以有出租及收取租金為必要之規範，並不相同。」。故須特別留意，該規定係以房屋供營業使用之事實為推計基礎，而不以其於有無出租事實為要件。

3.當地一般租金標準

所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款規定：「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：・・・五、財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。」。同法施行細則第 16 條第 3 項規定：「本法第 14 條第 1 項第 5 類第 4 款及第 5 款所稱當地一般租金，由財政部各地區國稅局訂定，送財政部備查（第 3 項）。」。

當地一般租金偏低之調整，係於所得稅之稽徵，對此私法上外在法律形式（當事人間租金約定），在所得稅法上構成要件（租金所得）認定上，

[102] 所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 1 款規定：「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：・・・一、財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額爲所得額。」。

依常規（一般租金）予以評價，而認定其所得核課所得稅；蓋所得稅法所重視者係所得稅納稅義務人負擔所得稅之納稅能力，而非當事人間約定之及其私法關係，故如有不合常規，不足以反映其納稅能力，有規避租稅之脫法行為，應適用稅法之不容規避性予以調整，本質上並不容納稅義務人舉反證推翻之，故與推計課稅，納稅義務人如有反證，仍應核實課稅有別[103]。

各地區國稅局每年均會訂定作業計畫，發函檢附住家用房屋租賃情形調查表及非住家用（含營業或執行業務使用）房屋（含土地）當地一般租金標準表，請所轄各分局、稽徵所及服務處進行實際查訪出租情形詳細填載；非住家用房屋，則參考財政部頒「小規模營利事業營業稅查定費用標準等級評定表」之地段等級及財政部79年6月12日(79)台財稅第791191572號函發布之「營業稅特種稅額查定費用標準等級表」有關「房屋租金」欄項數額，並經實地調查租金情況予以全面核定，如有調整路段租金標準者，並應於備註欄敘明理由，訪查結束後將調查表及訪查相關資料送各地區國稅局後，各地區國稅局彙整後擬具相關意見後陳送財政部核定。

財政部賦稅署 77 年 11 月 9 日台稅一發第 770665851 號函釋規定:「綜合所得稅租賃所得設算核定案件，納稅義務人如有異議時，稽徵機關應實地調查鄰近房屋之租金作為核課之依據，即將設算租金與鄰近租金比較，高時改課，低時維持原核定。」。

而一般租金標準是否不論「住家用」或「營業用」房屋均應受土地法第 97 條第 1 項規定，以不超過土地及建築物申報總價年息 10%為限之限制？司法實務曾有不同看法[104]，惟查土地法第 97 條租金上限之規範意旨，係為保障經濟弱勢的承租人免受出租人剝削，且內政部71年台內地字87103

[103] 參葛克昌，前揭書（同註 40），頁 269-286。

[104] 如行政法院 79 年 9 月份庭長評事聯席會議決議、最高行政法院 92 年度判字第 00783 號判決及高雄高等行政法院 92 年度 00025 號判決，認為不論為住家用或營業用均有土地法第 97 條之適用，如調整結果超過土地法第 97 條第 1 項之限制時，就其超過部分之課稅，應以能證明出租人有此項現實收入者為限。

號函釋及財政部 81 年 9 月 29 日台財稅字第 811679127 號函釋規定，亦解釋有關土地法第 97 條所稱「房屋」，係指供住宅用之房屋而言，最高行政法院於 92 年 10 月份庭長法官聯席會議決議統一見解，認為土地法第 3 編第 3 章「房屋及基地租用」之立法意旨，本為解決國民居住問題，維持民生之安定。由於城市人口密集，房屋供不應求，導致有房屋者，高抬房價及房租，遂於土地法第 3 章設定若干條文，藉以有助於住宅問題之解決。此由本章（土地法第 3 章）第 94 條積極的增加房屋的供給，以供人民承租自住之用，第 95 條間接的採取新建房屋賦稅之減免，與第 96 條消極的限制每一人民自住之房屋間數觀之，第 97 條所稱「城市地方房屋租金」，其所謂「房屋」，應指僅供住宅用之房屋而言。是此一部分之爭議，看法已趨於一致，故出租房屋供營業使用者，稽徵機關所核定當地一般租金標準即不受土地法第 97 條以不超過土地及建築物申報總價年息 10%為限之限制。

對於納稅義務人申報租金金額低於當地一般租金標準，稽徵機關即得依「當地一般租金標準」予以設算調整，已使得當地一般租金標準隱然具有法源地位，有學者認為，當地一般租金標準係為所得稅法施行細則第 16 條授權由各地區國稅局訂定，送財政部備查，惟所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款規定，僅授權稅捐稽徵機關得參照當地一般租金標準調整租賃收入，惟並未授權稽徵機關得制定當地一般租金標準，亦即，認為僅由施行細則授權稽徵機關訂定，欠缺母法授權，性質上仍為行政內部之一般抽象規定，而為行政規則，亦不受該標準之拘束[105]。惟實務見解則多予肯認[106]，

[105] 參葛克昌，租金管制與所得調整，收錄於氏著，所得稅與憲法，2003 年 2 月增訂版，頁 297-298。

[106] 如最高行政法院 96 年度判字第 000002 號判決：「所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款規定：『財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。』。又行為時所得稅法施行細則第 16 條第 3 項規定：『本法第 14 條第 1 項第 5 類第 4 款及第 5 款所稱當地一般租金，由財政部各地區國稅局訂定，送財政部備查。』所得稅法施行細則係依所得稅法第 121 條之規定授

臺北高等行政法院 94 年度訴字第 02042 號判決:「所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款係規定約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。又所得稅法施行細則係依所得稅法第 121 條規定，授權由財政部擬訂，呈請行政院核定發布，該施行細則第 16 條第 3 項規定：『本法第 14 條第 1 項第 5 類第 4 款、第 5 款所稱當地一般租金，由財政部各地區國稅局訂定，送財政部備查。』及當地一般租金標準，係經各地區國稅局研商，獲致結論，以街路地段為依據，再以街路地段榮景等情形訂定一般租金標準，故該一般租金標準適用於一般性而非特定性，若當事人有爭議，則依財政部賦稅署 77 年函釋，予以實地調查鄰近租金並比較，高時改課，低時維持原核定。本件稽徵作業，即是依上開規定程序進行，核實認定，並無不合理情事。」。

所得稅法第 14 條第 5 類第 5 款「得參照當地一般租金調整計算租賃收入」之規定，係為防杜租稅規避之立法，當事人約定租金低於一般租金標準時，稽徵機關即得以設算方式來認定租賃收入，至實際「收入是否真實發生」則非為所問，屬法律「擬制」之性質。最高行政法院 96 年度裁字第 00718 號裁定：「所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款規定，乃立法者基於租稅公平原則，以法律之明文為綜合所得稅收付實現原則之例外規定；故只要當事人約定之租金顯較當地一般租金為低者，稽徵機關即得按照當地一般租金調整計算租賃收入，並不以出租人實際上有該等租金收入為必要。」、高雄高等行政法院 95 年度訴字第 00912 號判決：「所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款立法意旨，係鑑於社會經濟發展結果，房屋所有權

權訂定之，故財政○○地區○○○○街路地段訂定一般租金標準爲依據，再以該街路段榮景情形訂定一般租金標準，所訂定之一般租金標準，係適用於一般性，而非爲特定性，並依財政部賦稅署 77 年 11 月 9 日台稅一發第 770665851 號函釋，予以實地調查鄰近租金比較，高時改課，低時維持原核定，此屬事實認定範疇，與有無法律授權無涉。」，最高行政法院 96 年度裁字第 00234 號及 96 年度裁字 00322 號裁定等亦持相同見解。

人與承租人每以約定較低之租金，藉以規避稅負，明定稽徵機關可逕行核定租金數額。申言之，所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款規定，係對納稅義務人出租財產，其約定之租金，顯較當地一般租金為低時，授權稽徵機關得參照當地一般租金調整計算其租賃收入，其立法本旨，係基於核實課稅原則，為防免租賃雙方勾結，藉故壓低申報租賃所得，用以逃避所得稅而設。準此，所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款之規定內容，乃是在『稅捐法定原則』之基礎下，而本諸『量能課稅原則』與『稽徵經濟原則』之利益權衡所為之具體規定。依該規定基於『稽徵經濟原則』之考量，允許稅捐稽徵機關在納稅義務人申報之租金顯然偏低時，得以法律擬制之手段，直接將某一地域內之『一般租金』擬制為該個案中之『實有租金所得』，而不須再去調查納稅義務人有無虛報或短報租金之情事。前揭規定容許『調整計算』方式認定，則該所得屬『擬制』所得而非『推定』所得，在法學方法上為『視為』非『推定』，即不得再舉反證推翻之，亦無須進一步探討『收入是否真實發生』。」。

高雄高等行政法院 96 年度簡字第 00027 號簡易判決：「所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款規定，係對納稅義務人出租財產，其約定之租金，顯較當地一般租金為低時，授權稽徵機關得參照當地一般租金調整計算其租賃收入，其立法本旨，係基於核實課稅原則，為防免租賃雙方勾結，藉故壓低申報租賃所得，用以逃避所得稅而設。按現行法制就個人綜合所得稅固採收付實現制，然上開規定乃屬收付實現制之例外，因此只要符合上開法條之構成要件事實，稽徵機關即得以設算方式來認定租賃收入，當事人約定之租金，縱使顯低於一般租金標準屬實，稽徵機關仍得將出租人之租金收入調整至一般租金標準，無須證明租金收入數額是否確如調整數

額。」[107]；臺北高等行政法院 95 年度簡字第 587 號簡易判決：「按所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 4 款規定，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。揆其立法意旨，乃因房屋所有權人，將財產出租他人供營業或執行業務使用，藉名無償借用，以規避所得稅，屢見不鮮。況營利事業或執行業務者所支付之租金可列報為必要支出，為防杜巧取逃漏，爰明定此類房屋之無償借用予以排除適用。換言之，上開法條之規定，須符合『無償』且『非供營業或執行業務者使用』之要件，方得免依當地一般租金情況，計算租賃收入，仍係基於『有所得方有課徵所得稅』之法理而設。於稽徵機關查明納稅義務人並非無償將財產借與他人營業使用之情形下，規定其應納稅額之計算方式，以免政府稽查、人民舉證之不便（最高行政法院 90 年度判字第 1232 號判決意旨同此）。」。

4.財產租賃必要損耗及費用標準

所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 1 款規定：「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得： 一、財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。」及同法施行細則第 15 條規定：「本法第 14 條第 1 項第 5 類第 1 款所稱必要損耗及費用，係指固定資產之折舊、遞耗資產之耗竭、無形資產之攤折、修理費、保險費及為使租出之財產能供出租取得收益所支付之合理必要費用。折舊、耗竭及攤折之減除，準用本法第 3 章第 4 節有關條文之規定。必要損耗及費用之減除，納稅義務人能提具確實證據者，從其申報數；其未能提具確實

[107] 相同見解，請參高雄高等行政法院 96 年度簡字第 00024 號及第 00029 號簡易判決。

證據或證據不實者，稽徵機關得依財政部核定之減除標準調整之(第 1 項)。前項標準，由財政部各地區國稅局擬定，報請財政部核定之(第 2 項)。」。

實務上，各地區國稅局每年均會函請所轄各分局、稽徵所及服務處實地調查，並回報相關資料，彙整後擬定相關建議報請財政部核定，有關「95 年度財產租賃必要損耗及費用標準」（96 年申報 95 年度綜合所得稅適用）業經財政部於 96 年 3 月 3 日以台財稅字第 09604512770 號令核定發布：一、固定資產：必要損耗及費用減除 43% ；但僅出租土地之收入，只得減除該土地當年度繳納之地價稅，不得減除 43%。二、農地：出租人負擔水費者減除 36% ；不負擔水費者減除 3% 。三、林地：出租人負擔造林費用或生產費用者減除 35% ；不負擔造林費用者，其租金收入額悉數作為租賃所得額。

臺北高等行政法院 95 年度簡字第 00647 號簡易判決：「『88 年度財產租賃必要損耗及費用標準：一、固定資產：必要損耗及費用減除 43%……』為財政部 89 年 2 月 10 日（89）台財稅字第 0890450916 號函釋在案，而上開函釋為稅捐稽徵事務之主管機關，於法定職權範圍內，關於財產租賃所得之認定及有關必要損耗及費用核計標準事項，所為細節性、技術性之統一釋示，因屬規範財產租賃所得及計算必要損耗及費用所必要，且未逾越民法及所得稅法等相關法規之範圍，亦未加重人民稅賦，自有拘束解釋機關、其下級機關及所屬之效力，於辦理相關案件時自可據以適用。」。

(二) 財產交易所得設算

所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 1 款規定：「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得： 一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。」及同法施行細則第 17 條之 2 規定：「個人出售房屋，如能提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件者，其財產交易所得之

計算，依本法第 14 條第 1 項第 7 類規定核實認定；其未申報或未能提出證明文件者，稽徵機關得依財政部核定標準核定之（第 41 項）。前項標準，由財政部各地區國稅局參照當年度實際經濟情況及房屋市場交易情形擬訂，報請財政部核定之（第 2 項）。」。

實務上個人出售房屋未申報或以申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準，由各地區國稅局函請轄區各分局、稽徵所及服務處就近向當地信譽卓著之多家仲介公司、建設公司函詢所轄市、鄉、鎮、區之每坪平均售價，並就轄區內每一市、鄉、鎮、區辦理實地調查，填報房屋座落、實際售價、應攤基地坪數、每坪地價、建坪、每坪建築成本、必要費用等，計算售屋所得及利潤率，因各地區之區域性結構經濟狀況不同，故各地區之所得比率並不一致，財政部 96 年 3 月 3 日台財稅第 9604512870 號函核定「95 年度個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易得標準」為：一、直轄市部分：(一)臺北市：依房屋評定現值之 25%計算。(二)高雄市：依房屋評定現值之 18 %計算。二、直轄市以外之其他縣（市）部分：(一)市（即原省轄市）依房屋評定現值之 13 %計算。(二)縣轄市：依房屋評定現值之 10 %計算。(三)鄉鎮：依房屋評定現值之 8%計算。

有關所得稅法施行細則第 17 條之 2 關於個人出售房屋所得額核定方法之規定，經大法官釋字第 361 號解釋所肯認「與租稅法定主義並無違背。」，大法官認為個人出售房屋，其未申報或未能提出證明文件者，如財政部核定依房屋評定價值一定之百分比核計其財產交易所得，係經斟酌年度、地區、經濟情況所為之核定，而非全部適用固定之百分比核課，自與憲法尚無牴觸。

(三) 其他通案設算標準

1.自力耕作漁林牧收入成本及必要費用標準

所得稅法第 14 條第 1 項第 6 類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：……自力耕作、漁、牧、林、礦之所得：全年收入減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」，及同法施行細則第 17 條規定：「本法第 14 條第 1 項第 6 類所定成本及必要費用之減除，納稅義務人有完備會計紀錄及確實憑證者，應依申報數核實減除；其無完備會計紀錄及確實憑證者，稽徵機關得依財政部核定之標準調整之（第 1 項）。前項標準，由財政部各地區國稅局擬訂，報請財政部核定之（第 2 項）。」，「95 年度自力耕作漁林牧收入成本及必要費用標準」業經財政部以 96 年 3 月 3 日台財稅第 9604512780 號令核定為收入之 100%，此係財政部考量自力耕作漁林牧業之實際獲利情形並著眼於保障扶植自力耕作漁牧業，歷年來均核定費用率為 100%，即所得額為 0。

2.私人辦理補習班托兒所幼稚園與養護療養院所成本及必要費用標準

私人辦理補習班、托兒所、幼稚園與養護、療養院（所），其創辦人、設立人或實際所得人如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者，即依財政部 96 年 3 月 3 日台財稅第 9604512740 號令核定 95 年度之標準，計算其成本及必要費用：一、汽車駕駛訓練補習班：為收入之 65% 。二、文理、升學、語文、法商職業補習班：為收入之 50% 。三、縫紉、美容、美髮、音樂、舞蹈、技藝及其他補習班：為收入之 50% 。四、私立托嬰中心、托兒所、幼稚園：為收入之 80% 。五、托育中心（安親班）：為收入之 60% 。六、私立養護、療養院（所）：為收入之 75% 。但依「護理機構設置標準」設置之私立護理機構及依「老人福利機構設立標準」設立之機構，為收入之 85% 。

3.個人捐贈土地列報綜合所得稅捐列舉扣除金額認定標準

財政部 96 年 2 月 7 日台財稅第 9604504850 號令核定公布「95 年度個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之認定標準」：個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16%計算。前項捐贈之土地，如係非屬公共設施保留地且情形特殊者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之認定，得經稽徵機關研析具體意見專案報部核定。