# 第七章 結論與建議

## 第一節　結論

### 一、租稅行政應遵守正當法律程序及比例原則

國家為財政收入或達成其他行政目的，向人民課徵租稅，雖具有重大公益性質，依憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務。」，非有法律規定不得課予人民租稅負擔，然課予租稅負擔究為人民基本權利之限制，除憲法第 15 條財產權之保障外，亦屬人民自由權利之限制，依憲法第 23 條規定，國家對於人民基本權利之限制，僅得依據「法律」加以必要之限制始為合憲，故租稅行政程序應遵守法律保留原則、比例原則、正當法律程序及過度禁止原則等之憲法要求，以落實人民權利之保護。是憲法第 19 條之規定，對於違憲課稅權之行使，具有防禦之功能，亦即除應具備程序保障之功能，並負有形成實質正當稅法秩序之規制義務，因此，國家行使課稅權，非僅理解為人民應履行負擔之義務，更應立於人民稅捐基本權限制之觀點視之。

有關稅務調查程序之保障，稅捐稽徵機關除於作成批次大量之核定作業，依行政程序法第 103 條第 1 款規定，得不給予相對人陳述意見之機會，其餘個案或非批次大量之核課程序，則應於調查過程中以書面通知相對人陳述意見，除可釐清案情，並可充分保障納稅義務人之權利，而針對納稅義務人之陳述，如認對查證事實有幫助且為必要者，應再予深入瞭解與調查。處分之作成，應敘明相關理由與法令依據，並應於處分內容明示不服處分之救濟程序等等。

稅捐機關為達成行政任務所為之租稅調查，除應依職權無遺漏的查明相關事證，並對當事人有利及不利之事項均加以調查與審酌外，且非以單純外觀之法律形式課稅為已足，更需探究納稅義務人實質經濟上之給付能力，以符合量能課稅及租稅公平。另稅務調查雖為稽徵機關為達成依法核課稅捐之行政目的之必要手段，惟調查程序應受一般行政法原理原則之拘束，尤須謹守比例原則，即必須能夠實現行政目的或至少有助於目的之達成，即行政機關選擇的手段，必須是能夠達成行政目的的手段，否則即有違法之虞（適當性原則）；當有可達成同一目的的多數手段可供選擇，即行政機關對於調查進行方式擁有裁量權時，則應就具體個案衡量，以侵害性最小的手段進行調查（必要性原則）。行政機關採取的行政手段所造成的損害，不得與欲達成行政目的之利益顯失均衡，即不能為了得到小小的公益，而使人民須忍受巨大的損害（狹義比例原則）。另應嚴守平等課稅原則，蓋因稅捐稽徵機關依法行政，應平等的執行法律及適用法律，相同的課稅事實，應予以相同的課稅處分，絕對不能因人涉事，造成稅捐負擔本質上的不公平，而查證事實及認定課稅要件之有無，更應秉持客觀公允之標準，不應寬嚴不一，或對不同相對人，有不同之好惡，應以相同的標準，處理具有相同事實的案件，達到依法行政平等課稅的基本要求。

## 二、協力行為實現稽徵經濟

稅捐稽徵機關就課稅基礎事實，負擔依職權調查事證之責任，倘調查之事實尚不符合法律上規定之租稅構成要件，即無法確實掌握課稅基礎之存在，則不應予以課稅；非有法律之規定者，稽徵機關斷不能以臆測之事實與約估之所得課稅，此乃憲法第 19 條所揭示之「租稅法律原則」最重要之體現。稅捐行政機關從過去相對維護行政體系內部運作的保守思維，到法治觀念已相當普及的今天，不少租稅行政事務，經歷大法官以違反租稅

法律主義而宣告違憲，行政機關一直在檢討一直在蛻變，希望除立基於稅捐機關之原始使命－依法律完整而無遺漏的課徵租稅，以達成租稅公平與社會正義，更希望能站在納稅義務人權益之立場加以維護與考量。

以現行租稅調查實務而言，目前稽徵機關就相關課稅事實之查核，為釐清事實真相，以杜徵納雙方之爭議，均依職權就當事人有利及不利事項一併審酌，並窮其調查途徑，查核相關人證及事證，可謂有一定之調查深度及廣度。惟職權調查不可能無限上綱，部分證明資料掌控於納稅義務人或與稽徵機關相較納稅義務人更容易掌握相關資訊者，如無納稅義務人之協力，稽徵機關實無法不顧稽徵成本一一調查，況如部分納稅義務人故意隱瞞事實不予說明，而致使稽徵機關依法核課稅捐之任務無法進行，除無法達成行政目的外，且有違社會正義與租稅公平，實有害於公益，故立法機關在制定法律時衡諸徵納雙方之現實考量，除明文規定行政機關應依職權調查事證，並容許於特定情況之下，規範課予納稅義務人一定程度之協力行為，故納稅義務人之協力行為，主要係在彌補稽徵機關職權調查功能的不足。

稅法規定由最清楚及最能掌控本身實際所得之納稅義務人自己，申報所得額並繳納稅捐，因此產生自動報繳制度。當納稅義務人依法辦理申報時，稅法之構成要件即被滿足，對國家發生稅捐債權，同時亦產生納稅義務人之稅捐義務，為避免部分納稅義務人僥倖逃漏之心態致有不誠實之申報而造成租負不公，故稅法乃賦予稽徵機關，享有依職權調查及覆核納稅義務人申報所得之權限，惟稅捐稽徵機關面對如此多之申報繳納及調查事務，稅捐機關人力有限，且因為大部分與稅捐核課有關之資料均掌握在人民之手中，稽徵機關縱然可以透過其他機關之協助，證明所得、財產、交易或消費行為等課稅事實之存在，惟所得額基礎事實是否正確、交易事實、財產價額、資金流動等資訊，均在納稅義務人之管領範圍，納稅義務人知

之最詳，如全部委由稽徵機關依職權一一調查，誠如大法官釋字第 537 號解釋理由書所言，將「倍增稽徵成本」，且事實上亦有所不能。蓋課稅資料掌控於納稅義務人自己手中，果真動用租稅行政高權強制介入私人領域深入調查，則納稅義務人之隱私保障又成另一問題，且以證據距離而言，捨課予納稅義務人提示自身管領掌控之課稅資料的協力要求，而要稅捐稽徵機關立於第三人之地位調查私人間之所得、財產、交易及其他權利義務關係，基於成本效益而言，實難想像。從行政效率與納稅義務人權利保護之衡量，實不難瞭解稅捐稽徵機關所面臨課稅資料無法全面掌握之「資訊不對稱」之困境，如果沒有納稅義務人之合作，不可能有效完成稅捐之稽徵。

而稅捐又是一種「無對待給付」之公法上單方義務，因此一般而言，納稅義務人均有避稅之「誘因」存在。若放任此等現象，國家之主要財政收入即無法取得，現代國家負擔公共任務之財政基礎即行喪失，難以維繫國家制度之正常運作。因此在法制上必須確立「稽徵經濟原則」，課予人民眾多之協力要求（協力負擔或協力義務），以利稅捐之稽徵。「稽徵經濟原則」乃是與「稅捐法定原則」及「量能課稅原則」併立為稅捐法制三大基本建制原則，極具重要性。由此亦可知，在稅捐法制上，人民權利保護與行政效率均必須有所調和，其間實寓有「成本效益」之衡量在其中。

## 三、推計課稅之法制建構

推計課稅為納稅義務人違反協力行為之法律效果之一，實務上較常討論的是所得稅法第 83 條之查得資料及同業利潤標準，係因無法掌握直接真實的課稅資料，退而求其次採用間接資料核課稅捐之方式，當然，這也是維護租稅公平所必要，蓋如因納稅義務人不履行協力而放棄課稅，無疑對租稅公平產生更大之傷害，故為使稅捐稽徵機關能於法律規定之下合法公

平的課徵租稅，個案公平僅能退居於後，是推計課稅多為學說及實務所肯認。現行稅法雖無推計之文字，不過推計課稅之前提、要件及推計方法之規範卻已納入稅法及相關法規命令、行政規則之規定，租稅行政實務亦行之有年，不過推計課稅之爭議仍不斷被討論；建構推計課稅之法制要件與程序，應具備如下要件：1.推計課稅應有法律保留之適用，即應以稅法有規定者方得為之，無立法機關之授權，稽徵機關尚不得恣意採行。2.推計應以有所得為前提，如無所得存在即無所謂推計。3.於職權調查可能之範圍，稽徵機關仍應盡調查之能事，是於推計之前仍應先進行調查程序。4.原則上以納稅義務人違反協力行為，致稽徵機關核實調查確有困難，或基於事件之本質，稽徵機關無法正確調查或調查之成本過高時，方有推計之適用，至於違反協力行為之事實及實際樣態情形，稽徵機關應說理清楚，以為適法之推計。

# 第二節 建議

## 一、類型化標準應透明與合理

推計課稅就法規範理論基礎而言，雖有其正當性及合法性基礎，惟其手段是否夠合理化，推計之結果是否偏離事實太多，就維護納稅義務人權益及稽徵機關依法課稅兩者間之法益權衡及成本效益衡量，是否不及或過當，都再再值得檢討。推計課稅及租稅類型化行政之制定過程，不僅不夠周延且客觀度亦不夠面面俱到，而部分通案式類型化標準之行政規則係經由施行細則明定授權各地區國稅局制定之規定，有違反租稅法律原則之嫌。

當然，以行政資源在稅捐大量且反覆之行政程序所存在之窘迫為理由，有利用類型化的方法簡化法律執行之正當性及為配合大量行政之通案考量的必要，而其實踐必藉助於行政規則，縱無法律明文授權的情形下，

只要是涉及技術性、作業性、程序性等規範，學界及司法實務亦多予肯認。原則上，稽徵機關制定類型化通案式標準，每年均會對考量當前之經濟狀況、納稅義務人之實際所得及交易獲利等情形等加以檢討及研提修正建議，其實已有一套客觀之機制，惟稽徵機關於維護租稅正義及課稅公平之立場，是否有過於保守致修正幅度過於狹小而與納稅義務人實際情形不符；租稅負擔係對人民財產權之剝奪，攸關人民權利義務之重大影響，而不論推計課稅或其他類型化行政規則，均係對租稅客體（稅基）之確定，對納稅義務人之租稅負擔影響重大，故仍建議將有關推計課稅之目的、推計方法選定之程序，納入稅法明確授權，且授權之目的、範圍及內容須具體明確，以符合法律授權明確性原則，並可免於現行以施行細則概括授權而履遭批評，認為對人民權益保障不週之爭議。當然屬細節性、技術性事項，稅捐稽徵機關為執行法律，當然得依其職權以命令為必要之補充，尚無違法律保留原則並符合租稅法律主義之要求。不過，建議修正過程可以採更開放之方式，多方面聽取各業界之聲音，而制定標準背後所採據之相關資料證據為何？因攸關人民之權利義務，應說理清楚，讓納稅義務人明白，這些標準於制定的過程中考量因素有哪些，如果可以朝這些建議方向而努力，讓人民信服，租稅行政之推展亦將較無爭議，這些都有賴稽徵機關同仁之努力與進步。

## 二、稽徵及調查品質之提升

以營利事業所得稅之核定而言，論者有謂稅捐稽徵機關過度依賴同業利潤標準或製造業之各業原物料耗用標準，導致稽徵機關放棄盡核實課稅之最大努力，或稱調查人員對各業別之專業度不夠，而對納稅義務人做無限度提示資料之要求，且如前述，『帳簿文據』一詞，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，一旦納稅義務人無法提示稅捐稽徵機關所要求之帳簿文據，即依各業原物料耗用標準或同業利潤標準核定。

現行稅捐稽徵人員內部要求頗高，於查核納稅義務人實際收入或所得時，一般均會要求於可能的範圍內運用各種方法及窮盡查核能力為事實之調查，且本論文於搜尋行政法院判決，發現多數被繼承法院判決駁回之案例，係為並無提示攸關可查明實際成本之相關表報及成本紀錄，因納稅義務人實際投入之成本係為其所掌控之範圍，納稅義務人如無履行提示之協力，稽徵機關確實不得而知，亦無從核實認列。當然也有因要求納稅義務人提示對查核所得並無助益之表報資料，而遭行政法院判決廢棄原處分之案例，建議稅務稽徵人員因應現今複雜的經濟型態及多變化之交易行為，更應加強專業的業務能力，除現行定期性之專業教育訓練外，更希望能針對各行各業之業別特性、製造流程、成本分析逐一掌握，分組查核、經驗傳承及依各行業之特性建立內部類型化模組，並可將相關案例作成資料庫，隨時供同仁經驗分享。目前部分單位已有經驗分享機制，惟建議應朝向專業系統化，將經驗整合，並強化實質內容，朝向專業與效率化。

另因查核認剔之結果，攸關納稅義務人權益甚巨，建議除應於內部查核報告詳述其查核過程及因果關係外，亦應將理由告知納稅義務人，納稅義務人如仍有疑義，應委婉與納稅義務人就法令面及事實面進行溝通，如發現係核課有誤，則應本於職權予以撤銷或更正，如此，應可降低稅務爭訟案件之發生。其實，稅捐稽徵人員相當辛苦，面對如此大量且不同案況之稅捐案件，要謹守依法核課稅捐之任務，又得為實現租稅公平與社會正義而與視稅捐為「不樂之捐」之刻意不法規避或逃漏稅捐者「鬥法」，又有稅捐核課期間及徵收期間之期限壓力，且因人員流動量大，經費有限而人力不足，致許多稅務同仁經常日以繼夜的在處理眾多的案件，克盡其本

分的努力學習，期待進一步提升稅捐案件之查核品質，除為達成行政目的，維護國家租稅債權外，對保障納稅義務人權益而言，更具重大之意義。

## 三、協力行為之標準應符合規範

課予納稅義務人協力行為，應以有法律明文規定者為限，當然立法者尚非不得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，而以概括條款為相應之規定，蓋因立法者無法鉅細靡遺將一切生活事實及個案差異情形的以法律文字加以周延的考量，故須授權行政機關於執行法律時，個案的審酌權限，亦係尊重行政機關之專業性與技術性，以達成行政目的。現行稅法規定納稅義務人負有登記、申報、保持帳證、設帳記載、配合調查及提示課稅資料等之協力行為，係因租稅行政程序有別於一般領域之行政程序而具有其本質上之特殊性，故課予納稅義務人協力行為之要求，實為稽徵程序所必要而有其存在之意義。

惟納稅義務人協力行為之課予，除應有法律之明文規定外，其屬細節性與技術性之稽徵實務要求，亦不應僵硬的套用法律文字表面上之文義解釋，或漫無標準的擴張協力要求之範圍，協力行為應僅定位為稽徵機關就課稅事實受限於納稅義務人之掌控範圍，而彌補稽徵機關依職權調查事實之不足，惟課予納稅義務人協力行為仍應有一定之標準與範圍，如對於不同行業別帳證保持及記載之協力要求規範，應深入瞭解分析其行業特性與產製流程，如有異於一般產業者亦應異其標準；另臺灣為國際化貿易市場，各類新興產業不斷推陳出新，稅捐機關亦應隨時留意相關產業資訊，積極的調整步伐，跟進現代化之腳步與潮流，事先訂定有關之規範與標準，以使納稅義務人得以預見相關之法律規範與法律效果而有所適從。

另以提示課稅資料之協力行為而論，建議稅捐稽徵機關於查核案件時，應先就全案之整體法律關係與以全盤瞭解，掌握查核的重點與剖析關

鍵性問題，對一切應行調查與釐清的問題，逐一的查證與掌握，整個問題的核心出來後，再就掌控於納稅義務人本身之證據資料，發函請其提示與說明，有必要時再請納稅義務人到場備詢與解釋，要不得於一開始調查時，即先要求納稅義務人提示稽徵機關得自己調取或查得之資料，而課予納稅義務人過重或未盡合理之協力行為；而調查人員於尚未開始發動調查程序並不瞭解案情之時，亦不應囿於舊有之觀念，先入為主的認為納稅義務人有逃漏之動機，而一昧的要求納稅義務人配合提示相關資料。蓋因課予協力行為，除為納稅義務人權利之限制外，一旦稽徵機關認定納稅義務人違反協力行為，納稅義務人尚得負擔一定之法律效果（不利處分或行政罰等），對納稅義務人而言，實有重大影響，故稅捐稽徵機關於斟酌個案之情形時，應更謹守一定之規範與界限。

## 四、專業代理人素質與責任之提高

建議納稅義務人應慎選專業代理人，實務上有發現，代理人的專業度不夠，甚至將部分案情隱瞞納稅義務人，而未為配合處理，到了收到稅單甚至已移送執行後，才發現自己要負擔巨額的稅捐；另案件要能核實認列，最主要是要善盡登帳及保存憑證之義務，相關的成本分析要平時就有紀錄可循，要不得於稽徵機關查核時方臨時補編或臨訟補據，致無法勾稽而遭稽徵機關不予認定，故代理人本身的專業能力要夠，要能夠適時的給予納稅義務人正確的法令觀念及實務指導，如此才能夠保障自身的權益。