第三章 稅務調查之行政程序

第一節 稅務機關職權調查原則之闡述

第一項 職權調查主義

一、職權調查之意義

行政程序上所謂「職權調查主義」，乃指行政機關有義務依職權調查事實真相，而不受當事人陳述之拘束。行政程序採職權調查主義，係源溯於依法行政原則，蓋行政行為之合法性必以正確掌握充分的事實為前提，並得以確保公益之實現，故關於事實之調查，並不委由當事人之意志決定，而係由行政機關依職權為之[1]。

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。」即揭櫫行政程序係採職權調查主義。首先，行政程序對於應依職權調查之事實，負有概括的調查義務，即凡與行政決定有關，而有調查之必要與可能者，均應調查。其次，行政機關對調查方法享有裁量權，得運用各種合法而必要之方法實施調查。再其次，行政機關應斟酌一切對個別案件之情況，以達成行政決定所必要之確信[2]。亦即，課予行政機關承擔確定真實事實關係的公益義務，秉持客觀態度，對納稅義務人有利與不利事項一律注意，與民事訴訟法所

[1] 林錫堯，行政程序上職權調查主義，翁岳生教授六秩誕辰祝壽論文集，收錄於當代公法理論，月旦出版社，1993 年 5 月，頁 327。

[2] 林錫堯，前揭書（同註 1），頁 328。

採取之「辯論主義」，即民事法院法官受當事人主張事實與提出證據之拘束，並不相同。

行政機關為調查事實及證據，可以使用的證據方法不受限制，此觀諸行政程序法第 37 條當事人得自行提出證據、第 39 條得通知相關人到場陳述意見、第 40 條得要求提供文書、資料或物品、第 41 條選任鑑定人、第 42 條得實施勘驗等規定，即可得知。如於行政裁罰程序中，則事實及證據的認定更顯其重要性，故行政罰法第 42 條及第 43 條則有分別給予當事人陳述意見及聽證的機會之規定，除保障當事人的申辯權利外，亦是藉由當事人之陳述，以獲取更充分之證據資料。此外，在各個專業行政法規中，依據不同的行政規制範圍，法規亦賦予行政機關相關的調查方法得以自由運用。惟證據方法的選擇，雖屬行政機關的裁量權，但是仍必須受到裁量權行使的合法性及必要性的限制。合法性的限制，指使用的證據方法不得違反法律禁止其為證據方法的情形；必要性的限制，則是指行政機關應該依據比例原則行使裁量權[3]。

二、職權調查之範圍及界限

(一) 職權調查與比例原則

行政調查為公權力行使之行為，亦應受比例原則的拘束，即所謂適當性原則、必要性原則及狹義比例原則[4]。適當性原則，是指行政機關所採取的方法，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

[3] 參蔡秀卿，行政調查法制之探討，東吳大學法學院法律學系研究所公法組碩士論文，2006 年 7 月，頁 88-89。

[4] 參行政程序法第 7 條規定：「行政行爲，應依下列原則爲之：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。」。

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；必要性原則，強調手段的最小侵害性，因此無論是任意調查或強制調查，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。至於狹義比例原則，指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，亦即，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，在德國的實務運作中，認為有三項重要因素應該加以考量：1.人性尊嚴不可侵害的保護。2.對於公益之重要性考量，因此對基本權利侵害愈深時，該規範所欲維護的公益必須要更為重要。3.手段的適合性程度的衡量，在什麼樣的程度與範圍中，手段會有助於目的之達成[5]。

由於行政調查是在達成行政目的、節省行政資源與受調查者基本權利保障之間擺盪，因此比例原則具有調和其衝突的重要地位，然而對行政機關而言，以最接近真實的方式進行調查，迅速的發現真實，儘可能節省行政機關及當事人的成本支出，避免產生無效率的排擠效應，相較於人民基本權利的保障，也具有重大的利益。因此採取對人民基本權利侵害性最小的手段，雖然符合必要性原則，但該手段卻有可能是造成公益最大的損失，所以有無違反比例原則，似不宜僵硬的以上述三要件來審查，況且在行政調查的範圍內，如果強制要求應先使用侵害程度較低的調查方法，在該方法無效後，才能使用侵害程度較高的調查方法，有可能會導致事證因無法即時掌握而流失，對公益而言，反而造成更大的侵害。所以在衡量是否違反比例原則上，應由調查者面臨調查權發動時的角度出發，以其發動調查前所掌握的有限資訊為基礎，衡量事證流失的可能性，而不宜在事後一切

[5] 參蔡秀卿，前揭碩士論文（同註 3），頁 81-82。

事實均已明瞭之後，才任意指摘尚可以採取其他侵害性較小調查行為，而遽認調查行為違反比例原則，因為如此將形成不切實際的規範狀態[6]。

(二) 職權調查之界限

然而，行政機關並不是負有完全的調查義務，基於人力、資源的考量，僅負有概括的調查義務，因此是針對有「調查必要性」之事實調查。故任何與行政決定有關之事實，當行政機關無法確信是否存在或不存在者，均有調查的必要性。反之，對於已公布或眾所周知之事實、同一程序中已充分調查之事實、法律上已推定或已擬制之事實、行政處分、行政契約或裁判拘束力（構成要件事實之效力）所及之事實等，便屬於無調查之必要，行政機關即不負調查之義務[7]。

職權調查事實上無法窮盡而應有其界限，則在職權調查主義界限外者，應可認為稽徵機關「已盡」調查義務。就此，關於職權調查主義之界限，應是機關就已查知之事實、當事人之主張、聲請及卷內資料，所獲得可能進行調查之線索為其調查範圍，並以期待可能性為其界限[8]。以稅務案件為例，納稅義務人對支出費用項目負擔客觀證明責任，如其事前不遵守稽徵行政程序及相關規定之要求，事後才要求稅捐機關花費人力、物力為職權調查，即已逾越了職權調查之界限，蓋行政機關之職權調查義務並非漫無邊際，有關調查程序之發動與調查範圍之界限，仍須考量人民踐行協

[6] 參蔡秀卿，前揭碩士論文（同註 3），頁 83-84。

[7] 參林錫堯，前揭文（同註 1），頁 324-325。

[8] 參吳東都，行政訴訟之職權調查主義－兼論行政訴訟法關於職權調查主義之規定，臺灣本土法學雜誌，第 15 期，2000 年 10 月，頁 39。

力之程度，沒有踐行協力者，難以要求行政機關無限制地依職權發動對其本身有利事項[9]之調查。

如上述，行政機關的調查義務有一定的客觀界限，在此界限之外，並無調查義務違反的問題，其界限在於：1.行政機關之調查手段將侵害當事人或第三人之基本權利，若違反比例原則時，行政機關無調查義務。2.當事人對有利於己之事證，負有提出的協力負擔卻不履行該負擔，行政機關雖不當然免除調查之義務，但因當事人不履行協力負擔，而可推知其對於事實之繼續調查欠缺值得保護之利益。3.調查證據所預計耗費之人力、物力與時間成本，經斟酌相關利益，可認為將與調查獲得之成果不成比例，或可能妨礙其他更具有公益性案件之調查，行政機關即可基於公益之考量而決定停止調查。4.必須衡量當事人與第三人之關係，若對第三人的權益將造成顯失均衡之影響，行政機關亦無調查義務[10]。故「期待可能性」與「合比例性」成了全面性職權調查主義的界限[11]。

稽徵機關就發動職權調查及調查之密度、範圍應有一定之形成空間，即依合義務裁量，於探知課稅事實之必要範圍內，不受納稅義務人關於證據提出、聲明的拘束。惟課稅事實的闡明不應過度侵害納稅義務人受憲法保障的自由權，亦非可不計一切代價為之，職權調查仍需有一定之必要性。大體來說，一個無用（無實益）性、無取得可能性、具濫用性之證據，或所主張之事實已具有明顯性而無證明之必要者，均屬無調查必要。此外，在調查成本需耗費過巨致與調查所獲成果顯然不成比例者，亦被認為欠缺

[9] 最高行政法院 96 年度判字第 00365 號及 96 年度判字第 00410 號判決參照，判決指出「上訴人並沒有配合上開調整機制，盡其協力義務，等到帳證不符要求，以致遭剔除時，又要求稅捐機關主動依職權調查費用支出之必要性……實已逾越了職權調查之界限。」。

[10] 參蔡秀卿，前揭碩士論文（同註 3），頁 89。

[11] 參江彥佐，稅務行政上和解契約與稅務協談制度之研究－最高行政法院 2004 年判字第 1024 號判決評釋，財稅研究，第 39 卷第 3 期，2007 年 5 月，頁 142。

合比例性[12]，此即為職權調查之上限。反之，稽徵機關如僅為確定課稅事實之公益而忽略斟酌個案之事實或客觀上有調查之必要，而未就納稅義務人所提出的重要證據聲明，深入追查者，即產生違反調查不足之禁止，此為職權調查之下限[13]。

第二項 稅捐機關之職權調查原則

一、依職權調查事實

(一) 稅捐稽徵機關應依職權調查課稅事實

基於程序合法性原則，稽徵機關應積極依法主動地發動、進行稽徵程序，不受納稅義務人陳述及申請調查證據之拘束[14]，故稽徵機關就課稅事實之認定，須依職權主動探知及調查證據，以確保稅捐負擔之合法性與平等性[15]；德國租稅通則第 88 條即明文規定：「（1）稅捐機關應依職權調查事實。稽徵機關決定調查之方法及範圍；稽徵機關不受當事人表明及申請調查證據之拘束。此等義務之範圍，依個別案件之情形定之。（2）稽徵機關應斟酌一切對個別案件具有重要性，包括對當事人有利之情形。」[16]，即揭

---

[12] 參江彥佐，前揭文（同註 11），頁 142-143。

[13] 參黃士洲，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，頁 99-100。

[14] 基於職權調查主義，稽徵機關故不受納稅義務人主張事實或聲明證據之拘束，惟如納稅義務人之主張或聲明對課稅事實之闡明確屬必要且有調查之可能時，倘稽徵機關對於所聲請調查之證據，未經審查其適合性，即加以拒絕調查，此時可能會被評價爲未盡事實闡明之義務，而構成程序的重大瑕疵。參陳清秀，稅法總論，翰蘆圖書出版有限公司總經銷，2004 年 9 月第 3 版，頁 494-495。

[15] 現行稅捐法上雖未對稅捐機關之職權調查事實設有規定，惟依稅捐稽徵法第 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。」且行政程序法第 3 條並未將稅捐行政程序排除適用，故行政程序法上有關職權調查之規定，於稽徵程序上自得予以適用。

[16] 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 39。另 Tipke/Lang,Steuerrecht,17Aufl.,§21,Rn.3 亦謂：「於法治國家原則之下，稅捐稽徵機關受有委託，應將租稅之權利義務關係平等且合法地實現。故稅捐稽徵機關就租稅事項之調查，乃應主動依職權爲之。」，轉引自

示稅捐機關於稽徵程序中，應依職權調查事實，亦即稽徵機關應負闡明事實之責任，不受當事人陳述及聲請調查證據之拘束。此種依職權進行之調查原則，係為達成究明事實之公益，蓋須經完備及正確之闡明事實，始能做成合法平等之租稅課徵[17]。

我國稅捐稽徵法第 30 條第 1 項前段：「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，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。」、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。」、遺產及贈與稅法第 29 條前段：「稽徵機關應於接到遺產稅或贈與稅申報書表之日起 2 個月內，辦理調查及估價，決定應納稅額，繕發納稅通知書，通知納稅義務人繳納。」等規定，益可證我國稅法對租稅稽徵程序，係採職權調查原則。

稅捐之課徵，非但涉及有關納稅義務人之私益，亦涉及公益，此為稅捐債務關係與私人間債務關係之重大區別；而稅捐債務是否成立及其範圍如何，又以課稅事實在客觀上是否存在及其內容之正確認定為前提，正因稅捐稽徵具有公益之性質，稅捐機關不僅對於稅捐債務關係之事實應完整而無遺漏地詳加審酌與調查，不論係有利於國庫或有利於納稅義務人之事項，均應予以審酌，且調查之目標應致力於客觀課稅要件事實正確之闡明，以公平合法地實現稅捐債權。稅務調查之目的，除在追求稅負之公正平等外，尚有達成維護人民財產權之作用，稅收之增加與否，乃屬次要[18]。故有關調查的方法及種類，雖得由稽徵機關自行決定之，惟應謹守客觀公正的態度為之，不得僅以偏向國庫的態度為調查，對於任何有利於當事人的情

黃源浩，營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果，財稅研究第 35 卷第 5 期，2003 年 5 月，頁 136。

[17] 參陳敏譯，德國租稅通則第 88 條，條文一般說明，財政部財稅人員訓練所，1985 年 3 月，頁 107。

[18] 山林良夫及山本清次著，徐起貞譯，稅務調查之要點與對策，財稅人員訓練所，1985 年 3 月，頁 3。

形，均應加以調查與審酌，調查的對象，應考慮一切對於具體案件具有意義的情況，在核定稅捐的程序上，應確實調查稅捐義務人已經實現或可能已經實現的有關稅捐債務關係的請求權成立要件事實[19]。也唯有如此，才能正確查明究竟稅捐債務關係的請求權是否確實存在及正確的金額為多少，進而達成合法公平課稅的目標。

(二) 重視經濟上之實質大於法律形式之外觀

稅捐機關依法律課徵租稅，於稅捐法定構成要件合致時，對相對人（即納稅義務人）課以一定金額之稅捐，實係增加人民之經濟負擔，為保障經濟負擔之公平性，個人之負擔應按其經濟上負擔能力而定，故有關稅法之解釋，應注重其經濟目的及實質意義，掌握人民之納稅能力，即繳納稅捐之經濟能力，此即學說上所謂「經濟觀察法」或「實質課稅原則」[20]。

稅捐構成要件既應掌握足以表彰人民納稅能力之事實的經濟實質，則在具體課稅事實之認定上，亦應致力於揭開事實外觀所顯現之法律形式，而探究經濟上之實質內容，亦即在課稅事實之闡明，應追求實質之真實發現，以正確掌握人民之真實納稅能力[21]。於租稅行政領域特別重視及強調實質課稅原則的理由，無非是基於：1. 量能課稅之要求：蓋課稅本係加諸人民之經濟負擔，而為保障經濟負擔之公平性，個人的負擔應按其經濟上之負擔能力而定，故稅捐之課徵，與其依據法律之形式，毋寧衡量經濟之實質。2. 稅捐規避之防止：按稅捐公平原則係稅法基本原則之一，為實現此一原則，對於用以掩飾真實所為之偽裝行為、虛偽表示、事實之隱藏及其

[19] 參陳清秀，稅法總論，翰蘆圖書出版有限公司總經銷，2004 年 9 月第 3 版，頁 483。

[20] 參陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握－經濟考察方法，政大法學評論，第 26 期，1982 年 12 月，第 1 頁以下。

[21] 參大法官釋字第 420 號解釋：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則爲之。」。

他各種租稅規避行為等，均有加以防止之必要，實質課稅原則即為防止租稅規避之手段[22]。

德國租稅通則第 42 條規定：「納稅義務人不能藉民法之形式或濫用其形成可能性而規避或減輕租稅，如其有濫用情形，仍應依適合其經濟上之行為、事實或各相關之法律狀態下所應徵收之金額予以徵收。」，我國雖無類似德國於租稅通則就濫用其形式外觀合法而實質違法，作通則性規定所應有之法律效果，惟於個別租稅法規中仍有相關之規範，如所得稅法第 43 條之 1 規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」（一般稱為非常規交易之調整），即屬實質課稅原則之具體條文規定。

實質課稅原則為稅法解釋及課稅行為認定之重要原則[23]，除為稽徵實務所採行，並經大法官解釋所肯認[24]；另參行政法院 81 年度判字第 2124 號判決及 82 年度判字第 2410 號判決指出：「租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之經濟事實，而非其外觀之法律行為，故在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質上經濟利益之享有者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則。」、「有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法之

[22] 參黃俊杰，實質課稅原則對納稅者之影響（下），稅務旬刊，第 1979 期，2006 年 9 月，頁 28。

[23] 實質課稅原則爲量能課稅原則在法理念上的表現，其目的在於體現量能課稅的意旨，以符合生存權之保障及平等原則的要求，參黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌，第 18 卷第 8 期，2002 年 8 月，頁 291-294。（黃茂榮老師將租稅法定原則、量能課稅原則、稅捐稽徵經濟原則並列爲稅捐法建置的三大重要原則，參黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，植根雜誌，第 20 卷第 10 期，頁 400-401）。

[24] 如大法官釋字 420 號解釋文：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則爲之」。

適用，無以實現租稅公平之基本理念及要求。」，故於課稅之認定發生形式存在之事實與事實存在之事實不同時，租稅之課徵基礎與其依據，應著重在事實上存在之事實，俾防止納稅義務人濫用私法上的法律形成自由，以規避租稅，形成租稅不公平。

惟須留意者，「經濟觀察法」或所謂「實質課稅原則」僅屬稅法解釋之方法[25]，自非可隨心所欲，於容許實質經濟意義之解釋與探求之下，仍應遵守法律可能文義之界限，否則即與課稅要件法定主義要求有違，亦即，實質課稅原則作為實現稅捐正義之實質手段，並不能補正課稅構成要件之欠缺，而法律所容許經濟意義之解釋，亦不得超過其可能之文義範圍，否則即違背法安性之要求[26]。因此，課稅要件法定主義之要求，並不容許透過「經濟觀察法」或「實質課稅原則」而規避其適用[27]。在此須強調者為，課稅事實之實質真實發現，仍須置於法律意旨實質探求之界限之下，始有實益。

(三) 自由心證

所謂自由心證，並非謂無證據亦可認定事實，亦非謂證據之取捨漫無標準，行政機關做成處分或裁決必須以依法調查所得並獲有心證之事實關係為基礎，對證明力之判斷更不能違背論理法則及經驗法則。奧國一般行政程序法第 45 條規定，除公知事實或就已知事實法律有推定之規定，而不必證據外，在其他情形，行政官署應斟酌調查程序之結果，依自由心證判斷事實是否業經證明。德國聯邦行政程序法第 69 條第 1 項：「官署應斟酌

[25] 黃俊杰老師認為，實質課稅原則或經濟觀察法之目的，乃為實現稅捐公平原則而產生，故似應屬於目的解釋方法之一種，參黃俊杰，前揭文（同註 22），頁 28。

[26] 參黃俊杰，前揭文（同註 22），頁 29。

[27] 參劉士昇，推計課稅規範基礎之研究，－以釋字第 218 號解釋為中心，中原大學財經法學碩士論文，1999 年，頁 151。

全部程序之結果，而為決定。」[28]。我國行政程序法第 43 條亦明定：「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」由此可知，大陸法系國家之行政程序大部分皆採自由心證主義，並無所謂法定證據可資遵循。另英美法系國家在行政程序中亦採實質證據原則，所謂實質證據原則，即與自由心證主義相當，對證據價值之判斷，行政機關不受各種固定之判別性規則所拘束；證據之容許性亦不嚴格限定，各種證據資料均可運用[29]。

在稽徵程序上，有關作為課稅事實認定基礎之證據，包括其證據能力及證據價值（證明力），除法律另有規定外，均委由稽徵機關依論理法則及經驗法則加以判斷，故稽徵機關對證據之取捨及證據價值之判斷，並不受限制，即所謂自由心證主義。惟應注意，稽徵機關在認定課稅事實時，並非無證據亦可認定事實，課稅證據之取捨及證據價值之認定，亦非漫無標準，稽徵機關應以依法調查所得之課稅證據為基礎，並依據經驗法則及論理法則，判斷有關證據之證據能力及證據價值。亦即，依經驗法則，認定課稅事實是否已獲證明，並依論理法則，認定證據證明之課稅事實是否存在[30]。且因租稅行政之程序合法性原則之要求，稅務調查之行使，應具備法律依據並符合法定程序，且不得違反比例原則，如基於違反上述界限之調查而取得之資料，經受調查者或納稅義務人加以爭執者，原則上宜認為不得作為認定課稅基礎之證據，藉以督促稽徵機關合法正當地行使稽徵權力[31]。

---

[28] 參吳庚，行政法之理論與實用，增訂九版二刷，2005 年 10 月，頁 562-563。

[29] 參吳庚，前揭書（同註 28），頁 563 註 22。

[30] 參羅子武，稅捐稽徵程序舉證責任之研究，中興大學法律學研究所碩士論文，1998 年 1 月，頁 93-94。

[31] 參劉士昇，前揭碩士論文（同註 27），頁 158。

二、職權調查與舉證責任

舉證責任，一般分為「客觀舉證責任」與「主觀舉證責任」。客觀的舉證責任所指者為：不考慮受該規定適用之人或案件的個別情況，按實體法關於權利義務之構成要件的規定，於構成要件事實真偽不明時，依三段論法適用法律之邏輯結果，分配於各當事人之舉證責任（此即規範說），此為舉證責任之基本分配。主觀的舉證責任所指者為：程序進行中，按相關證據呈現於法院的實際情況及法院評價證據的結果，最後就剩餘之真偽不明的事實，具體分配於各當事人關於本證[32]的舉證責任。

租稅行政程序因具有公益色彩，故行政程序法第 36 條乃明文規定行政機關負有調查證據的職責，當事人並無主觀的舉證責任（按其定義係指證據提出責任），應由行政機關依職權調查證明案件事實的證據。惟行政機關依職權調查事實，其有關證據的調查不免時有所盡，案件要件事實不明的情形仍有可能發生，故需有客觀的舉證責任[33]。主觀的舉證責任構成提出證據之負擔，而客觀的舉證責任構成確認事實之負擔，客觀的舉證責任又稱為確認的負擔，主觀的舉證責任又稱為提出證據的負擔[34]。客觀舉證責任，乃待證事實最後仍不明時，應由何方當事人負擔不利益之危險責任[35]；至於主觀舉證責任，則係指在程序進行中，當事人為主張有利於己之事實，

---

[32] 本證，指用以證明將適用之法律構成要件事實存在的證據。從而這是負舉證責任之當事人爲一件主張之事實的真正性所提出的證據。參黃茂榮，稅務訴訟上的舉證責任，植根雜誌，第 22 卷第 11 期，2006 年 11 月，頁 946-947 註 14。

[33] 臺北高等行政法院 95 年度簡字第 00782 號判決參照。

[34] 參黃茂榮，稅務訴訟上的舉證責任，植根雜誌，第 22 卷第 11 期，2006 年 11 月，頁 944-945。

[35] 最高行政法院 94 年度判字第 00058 號判決：「(一)行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束；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 133 條前段分別定有明文，是行政法院在審理案件時應盡闡明義務，使當事人盡主張事實及聲明證據之能事，並盡職權調查義務，以查明事實真相，避免真僞不明之情事發生，惟如已盡闡明義務及職權調查義務後事實仍真僞不明時，則作舉證責任之分配，使應負舉證責任之人負擔該不利之結果。」。

負有以自己之行動，積極提出證據之行為責任，亦即主觀舉證責任僅係舉證行為之活動，並未能決定由何人負擔不利益之結果[36]。

稽徵機關依職權調查一切與課稅有關之事實，有推展稽徵程序之責任，形式上似將課稅證據提出責任，分配給稽徵機關，符合主觀舉證責任之意義，但稽徵機關所以負課稅證據提出之責任，係職權調查主義之本質使然，並非主觀舉證責任分配之結果。因此，在稽徵程序中並無主觀舉證責任之存在，亦無主觀舉證責任分配可言[37]。故於職權調查主義之下，事實不待當事人提出即應依職權加以斟酌，亦不問當事人是否為證據之提出，稽徵機關本應依職權積極蒐集及調查證據，故除法律另有特別規定，當事人並無事實之主張責任與證據之提出責任可言。

惟納稅義務人仍可能因法律之特別規定，而負有主觀舉證責任。以租稅行政程序而言，由於租稅法所須掌握之經濟活動事實複雜而多變，有些經濟事實，係存在於納稅義務人之私人領域，僅為納稅義務人所知悉及掌握，加以稅捐稽徵本身大量行政程序之性質，如欲由稽徵機關一一掌握調查，實屬困難，因此，法律容許在特殊之情形下，適度免除或減輕稽徵機關就該經濟活動事實調查證據之義務，責成納稅義務人對其所主張有利於己之事實負主觀舉證責任[38]。故於職權調查程序中，仍得以法律明文之規定，而有主觀舉證責任之存在。

關於行政程序之職權調查主義，除有法律明文之特別規定外，並不存在主觀舉證責任之問題。而客觀舉證責任，係指於程序進行至最後階段，而待證事實存否仍有不明時，當事人一方須負擔以該項事實為要件而對自

[36] 參羅子武，前揭碩士論文（同註 30），頁 26。
[37] 參羅子武，前揭碩士論文（同註 30），頁 48。
[38] 參羅子武，前揭碩士論文（同註 30），頁 48-49。

己有利之法律效果不被承認之危險或不利益[39]。以稅捐行政之課稅事實認定原則，應對課稅事實之具體存在負舉證責任，而主張該法律效果存在之一方，即應承擔最終事實真偽不明之不利益。

一般而言，稽徵機關依其固有之職權，就法律規定之課稅要件，負擔核課稅捐之責任，故就稅捐成立之構成要件，諸如課稅主體、課稅客體、課稅基礎事實等，另如停止或撤回稅捐之減免及優惠規定、於核課期間內之再次核定補徵或更正核定相關事實之掌握等，應由稽徵機關負擔客觀之舉證責任；而如屬稅捐之減免、優惠或主張課稅事實之不存在或已消滅之相關事實，則應由納稅義務人之一方，負擔客觀舉證責任。

三、舉證責任之轉換及證明程度之減輕

依據舉證責任分配原則，原應由一方負擔之舉證責任，改由另一方負擔，謂之轉換[40]。在租稅稽徵程序中，稽徵機關應依職調查課稅事實，並依自由心證認定其證據價值，但並不因此即否定有舉證責任轉換之可能，惟有關舉證責任之分配與轉換，與納稅義務人之程序上及實體上權利關係密切，依重要性理論，應屬法律保留之重要事項[41]，如經立法明文規定，即有舉證責任轉換之可能。

舉證責任轉換之規定，實際上亦有減輕稽徵機關職權調查責任之效果，寓有稅捐經濟之考量。換言之，係為防止稽徵機關因稅務案件之事務特性，即大量行政與證據方法多存在於納稅義務人管領範圍之特性，而陷入稅捐要件事實舉證困難之地位，從而影響國家租稅債權之合理實現。就此而言，稅務案件舉證責任之轉換與證明程度之減輕，具體上係為達成兩

[39] 參劉士昇，前揭碩士論文（同註 27），頁 153。
[40] 參羅子武，前揭碩士論文（同註 30），頁 78。
[41] 參劉士昇，前揭碩士論文（同註 27），頁 155。

個目的：1.達成公平課稅之目的，防杜納稅義務人違法規避稅負。2.促進稽徵便利與迅速，避免不符稽徵成本之證據調查，即立於課稅經濟之考量[42]。惟不論如何，應致力於謀求納稅義務人之程序及實體權利與國家租稅債權實現，並衡量課稅公平與稽徵便利性之公益，以達成公平課徵並保護納稅義務人之權利。

如前所述，稽徵機關就課稅事實負舉證責任，納稅義務人就租稅免除或減免事實負舉證責任，然為因應稅務行政之特殊性及必要性，或基於稽徵經濟及便利性之考量，亦或可能係基於立法政策之考量，立法者針對某些課稅事實之認定，於稽徵機關證明前提事實後，即明文認定另一推定事實之存在，此為法律上之事實推定。如遺產及贈與稅法第 5 條及第 6 條，以贈與論之規定，條文為：「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：五、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。六、二親等以內親屬間財產之買賣。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。」，此時稽徵機關僅須掌握限制行為能力人、無行為能力人購置財產或二親等內親屬間之財產移轉之相關資料（向稅捐稽徵機關申報之土地現值申報書、契稅申報書或向地政機關申報移轉登記之契約書資料等），即可據以課稅，而不須就是否有贈與之事實負調查舉證之責任，納稅義務人如主張非贈與行為者，則須由其提出相關證明（如支付買賣價金證明文件、資金來源證明及相關流程等），以主張免除贈與稅之負擔，此即係將原本應由稽徵機關證明之事實轉換由納稅義務人舉證證明，亦屬舉證責任之轉換。

[42] 參黃士洲，稅務訴訟舉證責任之憲法課題（下）－兼論抵押權登記推定利息所得之課稅實務，財稅研究，第 34 卷第 5 期，2002 年 9 月，頁 136-137。

第二節 稅務調查實務概述

第一項 調查程序之特殊性

一、稽徵經濟與效率之要求

稅捐義務於租稅法律規定之構成要件合致時發生，課徵之對象為所有的自然人、營利事業或營業人。以自然人為課徵對象者，如綜合所得稅、遺產及贈與稅等；以營利事業為課徵對象者，如營利事業所得稅；以營業人為課徵對象者，如營業稅。按行政程序法第 102 條規定，行政機關於作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分前，應給予處分相對人陳述意見之機會，惟有鑑於租稅行政為大量及反覆性之行政特性，復於同法第 103 條第 1 款列有除外規定，即於大量作成同種類之處分時（如綜合所得稅及營利事業所得稅之整批核定作業），行政機關得不給予陳述意見之機會，係考量租稅行政程序之進行，應更注重稅捐行政程序經濟性及速捷執行之要求，故得不給予處分相對人陳述意見之機會。惟如針對個案有調查之必要（如檢舉、其他機關通報或另行發現課稅事實等）或為遺產稅或贈與稅案件之申報與調查，即非屬整批大量之核定作業，稽徵機關即須進行個案之調查與斟酌，依職權逐一查明有利或不利於納稅義務人之相關事證，並於作成處分前依行政程序法第 39 條規定，以書面通知相關之人陳述意見，以釐清案情並保護納稅義務人權益。

有關租稅之大量及反覆之特性，可就稽徵機關受理及核定綜合所得稅、營利事業所得稅及件數及金額得出印證：

(一) 綜合所得稅核定實務介紹

依所得稅法第 71 條規定，納稅義務人應於每年的 5 月 1 日至 5 月 31 日，自行計算其應納之結算稅額，辦理綜合所得稅結算申報，申報後稽徵

機關會將申報書整理，於規定期限送財稅資料中心將申報書建檔（人工申報案件，網路申報及二維申報，則以電腦轉換方式上檔傳送及刷二維條碼將申報資料轉換入檔），如發現申報應納稅額與實際繳納金額不符（短繳、漏繳或故意不繳等），稽徵機關應隨即發單追繳。申報資料與全國所得資料檔作交查後，傳檔給各地區國稅局於核定退稅或開徵之前就地先完成內更作業，如已納稅額大於實際應負擔之稅額，稽徵機關即應辦理退稅。實務上，退稅作業分為個三批作業，原則上為 7 月底（網路申報及 5 月 10 日前於戶籍所在地完成申報之人工申報或二維申報案件）、10 月底（一般退稅案件）及次年 2 月底（交查核定後之退稅案件）辦退。交查後，納稅義務如有漏報部分所得、所得金額填列錯誤或稅額計算錯誤等情形，致已納稅額小於稽徵機關核定之應納稅額，則稽徵機關於次年的 3 月份將整個核定作業完成後，就短繳之差額或未繳之應納稅額發單核課，以實現租稅債權，此即所謂的「大批開徵」。

綜合所得稅之申報及核定量均為各稅之冠，以財政部臺灣省北區國稅局為例，該局 95 年度受理 94 年度綜合所得稅結算申報，總申報件數達 1,947,280 件（全國總件數為 5,206,624 件），申報後稽徵機關隨即要將申報資料建檔登錄，並陸續於 7 月底、10 月底及次年 2 月底，退稅給納稅義務人,經統計北區國稅局辦理94年度結算申報退稅案件合計件數為769,740件、金額達 15,401,761,000 元(全國共 2,154,355 件、金額 47,897,243,000 元），而交查核定案件於財稅中心下檔後，稅捐稽徵人員尚需於開徵之前先行檢視核定資料有無錯誤（內更正作業），內更正完成收檔後即辦理開徵，北區國稅局辦理 94 年度申報案件大批開徵（即 95 年 3 月份核定補徵案件）之件數計 187,243 件，發單後納稅義務人如對核定內容持有異議，如符合稅捐稽徵法第 17 條規定，稽徵機關則應辦理查對更正（外更正），

故大批開徵期間，納稅義務人對相關核定資料有不明瞭之處，不論是書面申請亦或電話洽詢均有如雪片般飛來（退稅期間亦然）。

(二) 營利事業所得稅核定實務介紹

依所得稅法第 71 規定，營利事業同樣應於每年 5 月 1 日至 5 月 31 日向營利事業所在地所轄稽徵機關辦理結算申報，營利事業依申報類別一般可分為，簽證申報、藍色申報、普通申報、獨資合夥申報、公營事業申報、擴大書面審核申報、機關或團體申報、簡易申報、外國分支機構申報等，財政部臺灣省北區國稅局於 95 年度受理 94 年度營利事業所得稅結算申報案件經統計為 233,485 件，該局於申報期間，即陸續將申報書整理，部分送外包建檔，部分送財政部財稅資料中心建檔，如發現申報應納稅額與實際繳納金額不符（短繳、漏繳或故意不繳等），稽徵機關應隨即發單追繳。並依內部作業規定以電腦方式選定抽查，陸續分案派查，逐一調帳查核。

二、租稅行政程序簡化之必要性

稽徵機關面對大量的稅捐行政案件，必須以有限的稽徵人力於法令規定的稽徵時限內完成租稅之核課，為使稽徵機關於有限之人力、物力之下，得以有效的發揮，以免於核課程序花費不經濟之稽徵成本及確保租稅債權得於租稅核課期間內有效的實現並防杜逃漏稅捐，故產生稽徵便利及租稅簡化之要求。因此，各稅法除有賦予納稅義務人協力要求之規定，如設帳、申報、提示課稅資料等外，另規定統一扣除額標準及成本費用標準等行政規則，以減輕徵納雙方之負擔。

德國學者嘗試以行政資源在稅捐及社會行政等大量行政所存在之窘迫為理由，說明利用類型化的方法簡化法律執行之正當性，認為「主宰稅捐法者為事務的必要性。普通法院或憲法法院之司法並不能抹煞該必要性。稅捐行政所面對的並不是個案，他不僅有義務執行特定之個案，而且必須

全面課徵，也有義務，就不可預見其數量之法定稅捐請求權，有效的、如期的完成課稅任務。在此，適用與大量行政相匹配的大數法則。」[43]，類型化之特殊功能為減輕法律適用者在大量程序中的負擔，經由簡化及劃一（平等普遍的適用）實現其合理化[44]，故稽徵經濟之目的，即試圖以既存之有限資源及人力，得於期間限制內，儘可能處理更多的案件。

然而，基於稅捐稽徵經濟性之考量所制定之稅捐簡化規定，減輕稽徵機關調查、核課稅捐之負擔，實際上將有違課稅平等原則，亦即將不同之課稅事實，在稅法上賦予相同之評價。對此，德國學者 Tipke 認為，「實行經濟原則之核課程序中，可能導致稅捐誠實者之權利因此受損，然而經濟原則並不在處理課稅平等問題，毋寧說，平等原則要求負荷過重之稅捐行政得於面對所有納稅義務人時，一致低降低其原本之標準」[45]，惟稅捐經濟原則的實踐上，為提高稽徵行政之效率，以實現所欲達成之目的，有時係以量能課稅原則之退讓為其代價，既與課稅平等原則之平等負擔有別，則二者間即有相互之衝突。對此，Tipke 認為，應以平等適用符合稅捐稽經濟原則之稅捐簡化規定，予以調和[46]。亦有認為，稅捐法之簡化有時以個別正義之退讓為代價，因此，鑑於法秩序之最終目的應在於實現實質正義，簡化不過為其次級利益，故於稅捐簡化與實質正義相衝突時，原則上應針對個別納稅義務人之具體情況，給予衡平的處理[47]。

(一) 訂定簡化租稅行政程序之內部作業要點

---

[43] Isensee,Von Beruf unserer Zeit fur Steuervereinfachung, StuW 1/1994,9；轉引自黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，植根雜誌，第 20 卷第 10 期，2004.年 10 月，頁 4 之註 2。

[44] 參黃茂榮，前揭文（同註 43），頁 4 註 1。

[45] 參黃士洲，前揭文（同註 42），頁 134-135。

[46] 參黃士洲，前揭文（同註 42），頁 135-136。

[47] 參黃茂榮，前揭文（同註 43），註 10，頁 8；學者黃士洲持相同見解，請參黃士洲，前揭文（同註 42），頁 136。

稅捐機關要處理龐大數量之稅捐稽徵行政案件，考量人力、物力等行政資源之限制，不得不對一定範圍內之案件，訂定內部簡化之作業規定，以達成稽徵經濟並兼顧行政效率。例如，遺產及贈與稅案件之櫃台化作業要點，即規定遺產總額在一定金額以下[48]且無申報扣除須特別查核認定之扣除額或不計入遺產總額之遺產稅案件，或某些從申報資料中即可明確認定之贈與稅案件，稽徵機關為簡化審查程序，可於申報收件櫃台當場審查核發免稅證明書（免稅案件），或開立繳款書交納稅義務人至公庫完納稅捐，繳清後即可持繳款書收執聯交稽徵機關審核，當場核發遺產稅或贈與稅繳清證明書。如以財政部臺灣省北區國稅局為例，95 年度全局受理遺產稅櫃台化案件 24,287 件，占該局遺產稅案件比例達 94%，贈與稅案件達 51,712 件，占該局贈與稅案件比例則高達 92%，顯見遺產及贈與稅申報案件，透過櫃台化方式已處理大部分的案件，除有簡化稽徵程序之功能外，亦可達到節政便民的目的。

面對日益繁雜多樣之經濟型態，租稅的課徵已愈來愈具挑戰，租稅爭訟案件亦日益增加，為疏減日益增多之行政救濟案件，並增進稽徵效率，稽徵機關對於稅務案件，採取與納稅義務人面對面協商之方式，達成租稅課徵之目的，即所謂的「稅務協談」制度。稅務協談係指徵納雙方就租稅課徵程序中，對於事實認定、證據採認發生爭議問題，面對面的進行問題討論、釐清與溝通，藉由雙方互相讓步之方式，尋求共識以解決租稅爭議，寓有和解之精神。

稅務協談，因為實務上確有其需要，對於解決一些模糊及爭議之案件，亦有其實質之幫助，最早為財政部臺北市國稅局於 74 年以財北國稅法字第 25036 號函發布「財政部臺北市國稅局行政救濟案件協談作業要點」，開啟

[48] 各地區國稅局規定之櫃台化案件金額不一，目前財政部臺灣省北區國稅局目前遺產稅之櫃台化案件，遺產總額上限爲 3,000 萬元。

了臺北市國稅局之稅務協商制度，惟正式全面實施稅務協談制度，則是財政部 78 年 4 月 12 日以台財稅字第 781142425 號函發布「臺灣地區稅捐稽徵機關行政救濟案件協談作業要點」，該要點並於 81 年 9 月 2 日以台財稅字第 811675652 號函修正發布「稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點」，是為現今協談案件之法令依據[49]。該協談作業要點之內容，主要就是針對課稅事實之認定（或證據之採認）與稅捐法律關係不明或有爭議，藉由協談制度，以暢通納稅義務人申訴管道，增進徵納雙方意見溝通，以減少爭議。而各地區國稅局及各縣市政府稅捐稽徵處，亦陸續依該要點而訂定細節性規範，如財政部臺灣省北區國稅局 86 年 2 月 26 日北區國稅服第 8600465 號函訂定之「財政部臺灣省北區國稅局處理稅務案件協談作業要點」[50]，該要點最近的一次修正，係於 94 年 2 月 18 日以北區國稅北區國稅法一字第 0940020588 號函，作第二次修正。

依據財政部臺灣省北區國稅局處理稅務案件協談作業要點，所列之協談範圍，包括 1.承辦單位於審查階段中，就課稅事實之認定或證據之採認，有協談必要者：稽徵機關基於職權應調查課稅事實，至於調查方法則屬稽徵機關的裁量範圍，在法律所規定的範圍內，如何認定事實，亦為稽徵機關之裁量空間，當已窮盡一切調查之方法、客觀上調查不能或調查成本；時間耗費過大者，稽徵機關與納稅義務人就課稅事實所達成的協議，應屬合法。2.承辦單位核定後，納稅義務人提出申請之案件，就核定內容有協談必要者。3.復查或經行政救濟撤銷重核案件，對課稅事實之認定或證據之採認，徵納雙方見解歧異者：復查、訴願及經行政救濟撤銷重新核定案

[49] 惟依該要點第 13 點規定，協談結果，對稽徵機關及納稅義務人並無拘束力，僅供雙方參考，致引發不少學說及實務對於稅務協談案件法律效果之爭議，此部分並非本論文所要著墨者，故在此不予探討。

[50] 如：財政部臺北市國稅局的「財政部臺北市國稅局行政救濟案件授權協談作業要點」、臺北市稅捐稽徵處的「臺北市稅捐稽徵處查核違章與行政救濟案件協談作業須知」、財政部臺灣省中區國稅局的「財政部臺灣省中區國稅局行政救濟案件授權協談作業要點」及高雄縣政府稅捐稽徵處的「高雄縣政府稅捐稽徵處處理稅務案件協談作業要點」等。

件，仍屬行政程序的一部分，如屬案情複雜、課稅事實不明或徵納雙方見解歧異之案件，於合法的範圍內以協談的方式加以解決，當可適度減少行政救濟一再撤銷重核的情形發生，除可節省稽徵成本，亦是落實人民權益的周延保護。4.納稅義務人申請復查之程序或理由，顯與有關法令規定不符者，實務上有將與復查規定不符或依其情形應依更正程序處理之案件，稽徵機關直接依更正案件予以處理[51]，這個部分應與第 1 點所述，就課稅事實之認定或證據之採認，有協談必要者相同。5.其他稅務案件，有協談必要者[52]。

稅捐協談之進行，協談人員應注意以客觀、審慎之態度，恪守合法、公正之原則，並對納稅義務人詳予解說，期能獲得共識，以化解徵納雙方歧見。另協談時因礙於法令規定或行政作業程序之規定，仍應維持原核定或雙方無法取得共識時，應由協談人員及時與納稅義務人溝通以解決問題。租稅協談制度，對於部分案件因事實查證上困難或根本有所不能者，提供一個以徵納雙方之合意為基礎，對簡化稽徵行政程序及解決部分因徵納雙方認知上不同而有重大爭議之案件，確實達到一定的成效[53]。

另如，財政部 96 年 1 月 19 日台財稅第 9500567980 號令核定之 95 年度營利事業所得稅結算申報案件擴大書面審核實施要點，亦為簡化稽徵作業，推行便民服務，特規定凡全年營業收入淨額及非營業收入（不包括土地及其定著物（如房屋等）之交易增益暨依法不計入所得課稅之所得額）

---

[51] 行政救濟案件之處理，財政部臺灣省北區國稅局內部即訂有「行政救濟案件疏減案源簡化作業要點」及「加速復查案件處理作業要點」等作業規範，使承辦同仁於承辦案件時有所依循。

[52] 有關租稅協談相關之研究，可參林淑慧，我國現行稅務案件協談之研究，逢甲大學經營管理碩士在職專班碩士論文，2005 年 2 月及劉雅菁，稅捐協談之研究，稅捐協談之研究，國立中正大學財經法律學研究所碩士論文，2003 年 7 月。

[53] 經統計財政部臺灣省北區國稅局 94 年度經由協談方式據以結案之案件共 1,071 件（93 年度爲 584 件），如以稅目統計，以營利事業所得稅 572 件最多，綜合所得稅 369 件次之，兩項合計共 941 件，占總件數之 87.86% 。資料來源，財政部臺灣省北區國稅局法務一科製作 94 年度內部協談案件統計分析報告。

合計在新臺幣 3,000 萬元以下之營利事業，其年度結算申報，書表齊全，自行依法調整之純益率在一定標準以上並於申報期限截止前繳清應納稅款者，應就其申報案件予以書面審核。而綜合所得稅執行業務所得及補習班等其他所得書面審核要點，係依所得稅法第 80 條規定，授權由各地區國稅局自行訂定（財政部臺灣省北區國稅局 94 年 3 月 30 日北區國稅審二字第 0940006765 號函），該要點第 1 點即開宗明義說明「為簡化稽徵業務，推行便民服務，鼓勵執行業務者及其他所得者誠實記帳、申報，特訂定本要點」，執行業務或其他所得者，於辦理結算申報時申報或自行調整之純益率達到一定之標準以上者，可就收入、費用項目做成書面審核，核定所得額，免予調帳查核；惟需依法設帳記載，並如期辦理結算申報者，方得適用，另雖適用書面審核核定，並不表示稽徵機關即不得再調帳查核，稽徵機關仍得隨機抽查[54]，以杜逃漏。這些稅捐稽徵機關所訂定之相關內部作業要點，即是考量租稅行政本身具有大量及反覆之特性，並鼓勵納稅義務人自行誠實申報納稅，有簡化租稅程序及達徵納兩便之實效。

(二) 類型化租稅簡化方式之採用

租稅課徵案件與其他行政行為之重大差異在於，稅捐法是大量案件法，以成千或甚至有時數百萬計之社會的及經濟的生活事件為其課徵對象，故其必須一次或同時對於多數、大致相同、有迫切需求且運用制式之方法一再重複地行使行政權力，這使得稅法自始即存在著高度的法律簡化及速捷執行的需求[55]，且稅法規範，因所涉及課稅經濟事實關係之複雜性，侷限了租稅關係中任一方當事人之認識能力，複雜的經濟事實與多重的法

[54] 如財政部 91 年 8 月 16 日台財稅第 910455171 號令核定之營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查要點。

[55] 參黃源浩，稅法上的類型化方法－以合憲性為中心，臺灣大學法律研究所碩士論文，1999 年 6 月，頁 101。

律關係，常導致複雜的租稅型態，是以租稅簡化，乃在於要求稅法具有清晰、可理解的特質，且其簡化之目的，係有助益經濟上之效能，尤以租稅稽徵成本的整體考量以及公平課稅的維持上有一定之功能[56]，為使其具有實用性，藉由類型化之方式簡化租稅稽徵之程序及執行，實係有其必要性。

租稅的最佳功能乃在於經由量能課稅、給付能力之考量達成納稅義務人負擔之平等，而租稅設計之最高理想在於儘可能無遺漏地發現納稅義務人的給付能力，並避免因執行上的困難導致負擔的不平等，惟課稅平等除須考慮到課稅基礎的平等，尚須考慮負擔結果的平等，且不只考慮法律要件的平等，更應注意法律適用的平等[57]。租稅簡化係以典型的實質關係及形式外觀的事實之，做為統一規範的對象，而無法逐一考慮案件的特殊情況，故勢必會和個案正義相牴觸，惟在此一般的平等優於個別的平等，蓋課稅平等的內涵除包括課稅基礎之平等外，尚須考量負擔結果之平等，故此種類型化方式之採行及概算並未牴觸平等原則[58]。德國學者 Isensee 肯認，類型化行政減輕行政工作，有助於行政經濟，且類型化使行政機關能夠守住其法律上可能的分寸，幾乎可以免於因介入不應滲入之私人領域，而引起的負擔與困窘，然類型化行政並非法盲目的效率思想，它並沒有廢除法律的拘束力，而只是以通案的合法性取代個案取代個案的合法性而已[59]。當然 Isensee 亦認為，類型化行政除必須確因行政資源欠缺所迫者外，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[60]。

---

[56] 參黃源浩，前揭碩士論文（同註 55），頁 103-106。

[57] 參黃源浩，前揭碩士論文（同註 55），頁 109-110。

[58] 學者黃源浩於論文中並以德國聯邦法院所做成之罰鍰案，指出德國基本法第 3 條第 1 項所規定之平等原則，並不禁止將營業上的勞動費用採用類型化，而立法者在大量案件的規範中採用一般化、類型化及總額化的規範方式，亦爲憲法所許；據此，意味著類型化之簡化行政措施，並不至於影響平等原則之合致。

[59] 參黃茂榮，前揭文（同註 30），註 81，頁 30-31。

[60] 參黃茂榮，前揭文（同註 30），註 81，頁 30-31。

因此，類型化行政，除可達成稽徵經濟之目的外，另一方面亦在於維持課稅平等，並尊重私人領域，不受稽徵機關過度調查之介入[61]。類型化之租稅簡化措施及規定，如財政部每年發布之「年度執行業務者費用標準」[62]、「稽徵機關核算年度執行業務者收入標準」[63]、「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」[64]、「年度財產租賃必要損耗及費用標準」[65]等是。

又如財政部為防堵高所得者以公告現值 1 至 2 成的價格買進公共設施保留地，再以之捐贈給地方政府，取具捐贈收據後，以公告現值之全額，列報綜合所得稅捐贈列舉扣除額，以低廉之成本而取得高金額的所得扣除，規避綜合所得稅，於 92 年 6 月 3 日以台財稅字第 0920452464 號令規定，自 93 年 1 月 1 日起個人以購入之土地捐贈，已提出土地取得成本確實證據者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目之規定核實減除，如未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依財政部核定之標準認定之，復以 94 年 10 月 24 日台財稅字第 09404560770 號令及 95 年 2 月 15 日台財稅字第 09504507680 號令，分別核定 94 及 95 年度「個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額認定標準」，明定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，除特殊情況報部核定外，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。即

---

[61] 參黃士洲，稅務訴訟舉證責任論－以舉證責任倒置與證明程度減輕為中心，臺灣大學碩士論文，2002 年 6 月，頁 16 及陳美螢，申報義務之研究，國立中正大學碩士論文，2004 年，頁 11。

[62] 95 年度執行業務者費用標準，業經財政部於 96 年 3 月 7 日以台財稅字第 09604517870 號令公布在案。

[63] 稽徵機關核算 95 年度執行業務者收入標準，業經財政部於 96 年 3 月 7 日以台財稅字第 09604517860 號令公布在案。

[64] 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所得標準，業經財政部於 96 年 3 月 3 日以台財稅字第 09604512870 號令公布在案。

[65] 95 年度財產租賃必要損耗及費用標準，業經財政部於 96 年 3 月 3 日以台財稅字第 09604512770 號令公布在案。

個人購地列報捐贈扣除者，除能舉證實際成本較 16%為高者外，其餘一律以 16%之類型化標準計算認定之。此因實際成本查證困難，為簡化稽徵行政及防堵不正當之稅捐規避所必要，所採行類型化行政。

第二項 稅務調查之基本原則

一、恪遵職權調查主義

如前所述，課稅事實之掌握，應由稽徵機關依職權調查之，即稽徵機關負闡明事實之責任，故稽徵機關對於課稅事實負有舉證責任，如掌握之資料並無法證明納稅義務人確有所得或確有交易事實之存在，稽徵機關尚不得依主觀之意識擅加推斷臆測，而將稅捐負擔加諸於人民，尤不應以先入為主之觀念，一概先認定納稅義務人有逃漏稅之動機，於調查過程中如發現有利於納稅義務人之情形，仍應一併予以審酌[66]。

另外，稽徵機關於審查案件之過程中，如認有必要，得依稅捐稽徵法第 30 條規定，函請納稅義務人或案關之第三人，就課稅需要，可先請其以郵寄方式提供書面相關資料供核，如有特別必要者，即會函請其至稽徵機關之辦公處所備詢，備詢時查核人員除確認身分及請其提示相關資料外，通常會將備詢內容作成書面記載，請當事人確認後當場簽名，即所謂「談話筆錄」。談話筆錄雖亦可當成調查之證據，惟仍不應以納稅義務人之自認作為逃漏稅之唯一證據，應盡其所能調查其他可能及必要之證據，以證明是否與事實相符，如遇有爭議事項，查核人員應針對相關疑點逐一釐清與查證，千萬不要因為爭議事項一時無法釐清，或為了即時結案之績效，即逕予核課，造成納稅義務人對核課稅額存有疑義或不服，而產生後續大

[66] 按行政程序法第 9 條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」。

量之行政爭訟案件，除影響納稅義務人之權益外，亦造成行政機關本身及司法機關之負擔。故調查人員於採證及核定稅捐之時，務必秉持謹慎小心之心態，調查證據亦務必確實周延，以真正作成正確之處分或決定。

二、依法行政平等課稅

何謂平等？一般而言，法律平等具有兩層內涵，一為保障國民在法律「適用」上之平等，要求國家機關在適用法律時，不能因國民之身分階級或政治立場之差異，而在執行時有寬嚴不一的標準；一為要求國家制定法律時，注重法律「內容」的平等。然而法律平等並非不容許合理差別待遇，平等最基本之意義是「相同事務為相同處理，不同的事務即為不同處理」，基於本質差異在法律上予以差別對待並不違反平等原則[67]。

稅捐行政為負擔行政，關係人民財產權之保障等重大權利義務，自應嚴守平等課稅原則，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[68]。

三、遵守法律裁量之界限

行政裁量之定義，以翁岳生教授之見解認為，行政裁量係指「行政機關在法律積極明示之授權或消極默許範圍內，基於行政目的，自由斟酌，

[67] 此可參大法官釋字第 179、211、365、412 號等解釋文及解釋理由書。

[68] 另有行政法院 81 年度判字第 1006 號判例：「基於相同原因事實作成之行政處分，若有意作不公平之差別待遇，至損及特定當事人之權益，即有權力濫用之違法。」可資參照。

選擇自己認為正確之行為，而不受法院審查者。」[69]；另張劍寒氏之見解為「行政裁量者，謂行政機關或其公務員，在法令明定範圍內，或未規定之場合，基於立法目的、公共利益或行政上之便宜，依其自己之辨別、判斷、自由選擇，遵從其信為適當而為之者，不受法院審查之行為也。」[70]。稅捐法規定之不確定法律概念及行政裁量，如遺產及贈與稅法第 30 條規定:「遺產稅或贈與稅應納稅額在 30 萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分 12 期以內繳納；每期間隔以不超過 2 個月為限，並准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次抵繳。」之「納稅義務人確有困難」、「其他易於變價或保管之實物」，應屬不確定法律概念，於稽徵實務上，有賴上級財政主管單位的解釋及行政法院的判決予以具體明確化。實務上，因稽徵機關審酌受理抵稅實物之樣態種類繁多，很多時候稽徵機關於法定規定的範圍內，仍須使行一定的行政裁量權。

行政程序法第 10 條明文規定：「行政機關行使裁量權，不得逾越法定之裁量範圍，並應符合法規授權之目的。」，稽徵機關於進行稅務調查，應謹守裁量之界限，裁量時並應顧及公益、公平、合乎法律規定之目的，並應遵守一般之法律原則，如誠信原則、平等原則及比例原則等，且不可有裁量逾越、裁量濫用及裁量怠惰等行政裁量瑕疵情形出現，以維護納稅義務人之權益。

四、實質課稅原則之掌握

課稅要件事實之認定，並非以其單純外觀之法律形式（交易形式）為準，而應把握其表彰經濟上給付能力之實際上的經濟事實關係。基於憲法

[69] 引自李震山，行政法導論，三民書局股份有限公司發行，修訂六版一刷，2005 年 10 月，頁 285。
[70] 引自李震山，前揭書（同註 70），頁 286。

所肯定之平等主義，在稅法上即應實施核實課稅原則，蓋因所謂負擔公平之原則，不僅止於形式上之公平，更應於實質上使其實現，亦即稅捐之課徵，原則上應該以納稅義務人真實的稅捐基礎，即所謂核實課稅之原則，而非以應有的、擬制的稅捐基礎為計算。在稅法解釋上，應取向其規範目的以及其經濟上之意義，在事實認定方面，亦應以真實的、經濟上的事實關係為準，而非以其形式外觀為準[71]。蓋租稅所課徵者，為蘊含人民納稅能力之經濟事實，苟人民之行為在經濟實質上已具備課稅要件，即應成立納稅義務，如此，除可達成租稅之平等課徵外，並可避免納稅義務人企圖以自己之違法或不當行為主張更為有利之租稅地位及效果。適用實質課稅原則須形式上存在之事實與事實上存在之實質不一致，因而依形式課稅將發生不公平之結果，不實現依照個人負擔租稅能力而課徵租稅之公平原則為要件[72]，故實質課稅原則係在維持課稅之公平及公正，使相同經濟能力者負擔相同之稅捐，以符合憲法平等原則所要求之負擔平等，而其最終之效果則在於確保租稅之收入。

以遺產稅為例，部分被繼承人於死亡前短時間或已知身罹重病時，將名下之現金以躉繳之方式投保保險，要保人及被保險人為被繼承人本人，受益人則為法定繼承人，企圖將應稅之現金轉換為不計入遺產總額之保險金[73]，以達將財產免稅移轉給繼承人之目的，目前稅捐機關，運用實質課稅原則，依其實質上之經濟事實關係，將保單解約價值併入遺產總額課稅，以杜納稅義務人有計畫之稅捐規避，亦得到行政法院之支持[74]。惟實質課稅

---

[71] 臺中高等行政法院 94 年度訴字第 537 號判決參照。

[72] 參黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌，第 18 卷第 8 期，2002 年 8 月，頁 290 註 8。

[73] 遺產及贈與稅法第 16 條第 10 款規定：「左列各款不計入遺產總額：十、約定於被繼承人死亡時，給付其所指定受益人之人壽保險金額、軍、公教人員、勞工或農民保險之保險金額及互助金。」。

[74] 如臺中高等行政法院 95 年度訴字第 00217 號判決：「上開舉債投保行爲欠缺與經濟實質的相當性，僅係基於減輕稅捐負擔目的所進行之非常規交易安排，與保險法第 1 條規定之保險本旨、同法第 112 條及遺產及贈與稅法第 16 條第 9 款規定保險給付不計入遺產總額之立法意旨均不符，且有違保險之終極目的。

原則在適用上仍應小心而有所節制並應避免濫用，否則將有使稅捐法定主義名存實亡之疑慮。因為，如果稅務調查人員動軋將任何之課稅行為以實質課稅原則之名義而以正當化，其結果恐將導致人民之經濟活動毫無準據，亦可能使人民之經濟活動安排喪失預測可能性，如此將嚴重危及法律秩序之安定性[75]。

五、應受比例原則之拘束

為調查課稅資料，稅務調查人員得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件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，為稅捐稽徵法第 30 條所明定。惟稅務調查權之行使仍應受比例原則之拘束，按比例原則係行政法上之重要原則，旨在強調及約束行政機關所作成之行政措施，應衡酌其適當性、必要性及衡量性（狹義比例性）等原則，即任何行政措施所造成之損害應輕於達成目的所獲致之利益，始具合法性。諸如約談納稅義務人，除非有特殊事件或特殊目的，否則不宜於短時間內一再為之，而有關帳冊之查核，原則上亦不應於同一課稅年度內反覆要求納稅義務人提示，進行不必要之調查[76]。亦即，稅捐機關進行稅務調

按保險之原意係爲保障被保險人因不可預料，或不可抗力之事故發生對其遺族生活造成之衝擊；而保險給付不計入遺產總額之立法意旨，則係考量被繼承人爲保障並避免其家人因其死亡失去經濟來源，使生活限於困境，故予以免徵遺產稅，惟並非鼓勵或容讓一般人利用此一方式任意規避原應負擔之遺產稅負。綜上，本件舉債投保行爲係利用私法自治契約自由原則，選擇與經濟實質顯不相當的法律形成，以規避稅法之法定效果，圖以減輕原應負擔之遺產稅負，違反租稅公平正義及量能平等負擔實質課稅原則」。

[75] 參盧欽滄，稅務調查之幾項基本認知，稅務會計月刊，1997 年 7 月，頁 4-5。關於實質課稅原則與租稅法律主義在解釋上及適用上，實務及理論上均有不同的看法與論述，有主張應恪遵租稅法律主義者，亦有認爲應回歸實質上經濟負擔之租稅效果，如最受矚目之臺北高等行政法院 91 年度訴字 2254 號判決（黃任中案），即認爲濫用法律上之行政或行爲，以減輕或免除其應納之稅捐，應以實質上之經濟事實關係及所產生之實質經濟利益爲準，就已具備之課稅構成要件實質經濟行爲來加以課稅。

[76] 參盧欽滄，稅務調查與間接證明法，文笙出版社，2001 年，頁 1-12 至 1-19。

查，縱然能達成課稅之目的，惟如因此而造成被調查者產生之不利益，與欲達成之目的顯失均衡者，即與比例原則不符。

六、形式外觀與實質事實並重

有謂稅務調查於某種程度上係較著重形式之外觀，實係因稅捐案件之大量繁複性所致，目前稅捐機關於進行課稅事實之調查與確認時，除形式外觀須符合法令規定之基本要求外，查帳人員於審查課稅要件事實時，尚會針對某些類目或交易事項進行實質內容之探究與分析，例如查調交易原始憑證、約談案關當事人及第三人、向金融機構查調存款流向及資金流程、向出入境管理機關調閱出入境紀錄，甚或請駐外機構協助查明納稅義務人於外國第三地之居住及往來情形等，如有必要亦可實地進行深入查核與瞭解，藉以還原課稅事實之真相，並遏止納稅義務人蓄意藉外觀形式之合法，行實質逃漏稅之目的，此均為目前查帳人員致力努力之目標。