

私立東海大學法律研究所

碩士論文

指導教授：黃啟禎博士

所得稅法推計課稅法律問題之研究



研究生：楊保安 撰

二 六年七月

論文摘要

所謂推計課稅係指稽徵機關在核定所得稅時，不根據直接資料，而使用各種的間接資料，認定課稅所得額的方法。本論文依所得稅法上有關推計課稅的立法目的或規定原因進行歸納整理，得出 1、稽徵經濟原則 2、對重大逃漏稅之調查 3、課稅證據客觀上難以查證 4、納稅義務人協力義務之違反等四種所得稅推計課稅的形式，然後分別予以探討分析。

本論文運用租稅法一般原則中與所得稅推計課稅關係較密切之租稅法定原則、實質課稅原則及租稅公平原則等三原則，對現行所得稅法各種推計課稅之規定進行分析檢驗，同時提出所得稅法有關推計課稅之問題，依前述之具體適法性為審查基準加以探討、評析及建議。

綜合本論文研究結果建議，在立法技術上，應考慮推計課稅之 1、多樣性 2、中立性 3、針對性 4、開放性等四種特性，就各種應予推計之原因分別規定其應具備之要件，並採取不同的推計方法核課所得稅。

此外，所得稅推計課稅之運用，涉及國家對人民課徵金錢給付義務，故以同業利潤標準推計課稅時，法律應明定其推計課稅之目的、原因及前提要件，訂定同業利潤標準之正當法律程序，以及推計課徵額度之上限，立法者如以法律具體明確授權主管機關以命令為必要之規範，應該明確規定授權法律整體規定之關聯意義，方符合租稅法定原則及法律保留原則。

在所得稅稽徵實務上，以推計方式核課稅捐者相當廣泛，惟揆諸現實環境，在制度設計上，應儘量改採較無爭

議的誘因式稽徵模式，以達便民服務、節省查核人力及增裕稅收。

所得稅法中既多為會計學之條文化，遇有適用上之疑義，理應從會計學中尋找答案。建議仿倣公司法最近之修正，令依一般公認會計原則及商業會計法處理，並以法律明定之。

感言

大學聯考因父親對司法界的疑慮，不得不棄法就商，一路由會計學系到執業會計師，轉眼已 30 年，少年時對法學的嚮往未能圓夢，內心隱然有一股不安。報考研究所時，告訴即將升學的女兒楊喬，我參加考試只是為了陪她讀書，其實自己一直想完成年少時對法學的熱愛與夢想；在修課期間，由於求好心切，事業學業須兩面兼顧，數度累得想放棄，好兒子楊典常陪我讀書，偶而還會說故事勸我堅持下去；事務所也多虧有一群好同事，不但幫我擔待了大部分事務所的工作，還幫我打字排版以及資料的蒐集校對；家事有愛妻千鶴扛起，她照料打理一切，還擔任我在學的監護人，讓我無後顧之憂；當然最要感謝東海法律系的老師、助教以及陪我同窗 6 年一起奮鬥的好同學們，讓我能東海瀟灑走一回，行囊飽滿的修完課程。

東海法研提供了無限寬廣的修課空間，除了必修的正規法學課程，我還選修了張麗卿老師的法律與文學，以及社會學系趙剛老師的古典社會學理論，這是 6 年來最奇妙的體驗，姑且不論這些課程對法研所學生究竟有何意義，有一點倒是可以肯定的：法學課程建構、豐富了我的專業領域，但加上這些課才讓法學色彩繽紛，更有人味。在東海法研所，除了法律，我還開了令一扇窗。

在撰寫論文時，筆者翻到王建？老師那本已經發黃的租稅法教科書，心中不免浮現當年王老師授課的光景，購此書時，筆者尚在大學研讀會計系，初步領略王老師授課的嚴謹與精彩，不僅獲益良多，同時也引發了我對租稅法的興趣；數年後筆者參加會計師執照考試，又逢王老師擔任出題委員；在筆者執業會計師期間，也經常參閱這本教

科書；如今筆者年已半百，在本論文撰寫過程，再度翻閱這本書；20餘年來與王老師多次相遇，藉此一隅，表示敬謝。

本論文能夠如期完成，首先要感謝黃啟禎老師提綱挈領的指導，尤其他在課堂裡一再強調「觀念要清楚，體系要明確」，這句話我一直牢記在心奉為圭臬，老師對論文資料的搜集、研擬與組織，不時耳提面命，提供了莫大的助益；在論文的密集寫作期，食不知味，睡不安眠，緊張焦慮溢於言表，法研所老師以及碩丙組同學們的不斷鼓勵，尤其在大年初一，我正埋首於論文堆中，還接到劉渝生老師來電教我要堅持，絕不能放棄，師徒同儕之情令人感佩。最後要感謝李惠宗老師及蕭淑芬老師在論文口試時幫我引出一些重要論點，並給予寶貴的建議，讓我能於論文付印前逐一修正，更臻完善。

所得稅法推計課稅法律問題之研究

簡 目

第一章 緒論	1
第一節 研究動機	1
第二節 研究目的	4
第三節 研究方法	5
第四節 研究範圍與限制	6
第二章 所得稅上推計課稅之意義	7
第一節 前言	7
第二節 所得之定義	7
第三節 所得額在所得稅法上之定義	9
第四節 推計課稅之意義	17
第五節 所得稅推計課稅與舉證責任	38
第六節 我國所得稅法推計課稅之形式	43
第三章 所得稅法上適用推計課稅之原因分類	47
第一節 稽徵經濟原則	48
第二節 對重大逃漏之調查	71
第三節 課稅證據客觀上難以查證	77
第四節 違反協力義務	90
第四章 租稅法定原則與所得稅推計課稅	119
第一節 前言	119
第二節 租稅法定原則之意義	122
第三節 法律保留原則	128
第四節 法律優越原則	139
第五節 授權明確性原則	144
第五章 實質課稅原則與所得稅推計課稅	157
第一節 實質課稅原則之意義	157

第二節 經濟的觀察法	158
第三節 實質課稅之目的：量能課稅	160
第四節 實質課稅的例外	161
第五節 推計課稅 - 實質課稅的一種例外態樣	165
第六節 小 結	169
第六章 租稅公平原則與所得稅推計課稅	171
第一節 租稅公平原則之意義	171
第二節 對重大逃漏稅之調查	173
第三節 同業利潤標準之檢討	175
第七章 結論與建議	191
第一節 立法方面	192
第二節 司法方面	195
第三節 稅捐稽徵行政方面	197
參考文獻	203

詳 目

第一章 緒論.....	1
第一節 研究動機.....	1
第二節 研究目的.....	4
第三節 研究方法.....	5
第四節 研究範圍與限制.....	6
第二章 所得稅上推計課稅之意義.....	7
第一節 前言.....	7
第二節 所得之定義.....	7
第三節 所得額在所得稅法上之定義.....	9
第一項 概括主義說.....	10
第二項 積極的納稅義務說.....	12
第三項 小結.....	14
第四節 推計課稅之意義.....	17
第一項 我國推計課稅之概念.....	17
第二項 大法官釋字第 218 號解釋之觀察.....	19
第一款 肯認推計核定方法合憲.....	20
第二款 推計之程序應客觀、合理.....	20
第三款 推計之結果應客觀、合理.....	21
第四款 推計課稅的理由應有法律之明文規定.....	23
第五款 課稅事實之舉證責任並不因此轉換.....	24
第三項 推計課稅方法之合憲性.....	25
第四項 外國法之觀察-以德、日為例.....	27
第一款 德國租稅通則對推計課稅之規定.....	27
第二款 日本學者對推計課稅之見解.....	33
第五節 所得稅推計課稅與舉證責任.....	38
第一項 學者所認定之舉證責任.....	38
第二項 訴訟實務所認定之舉證責任.....	40
第三項 小結.....	42
第六節 我國所得稅法推計課稅之形式.....	43

第三章 所得稅法上適用推計課稅之原因分類47

第一節 稽徵經濟原則	48
第一項 當地一般租金標準	49
第二項 個人出售房屋之財產交易所得	53
第三項 房地合售其售價未予劃分	56
第四項 公司資金貸與股東未依規定計息	58
第五項 執行業務收入標準	59
第六項 小規模案件	63
第一款 擴大書面審核	64
第二款 簡易申報案件	68
第七項 綜合所得之標準扣除額	70
第二節 對重大逃漏之調查	71
第一項 銀行存款資料	72
第二項 資產淨值資料	75
第三節 課稅證據客觀上難以查證	77
第一項 營業特性	78
第一款 直接適用-國外影片事業所得之推計	78
第二款 須經事先核准方能適用-國際運輸等事業 所得之推計	79
第二項 各業耗用原料通常水準	82
第三項 納稅人因免責事由以致資料滅失	87
第四節 違反協力義務	90
第一項 未依規定設帳及記載者	91
第一款 營利事業未依規定設帳記載	93
第二款 執行業務者及補習班等成本及必要費用標 準	94
第三款 自力耕作漁牧收入成本及必要費用標準 ...	96
第二項 未依規定給與、取得或保存憑證者	97
第一款 進銷貨之最低價格及最高價格資料	99
第二款 受託代收轉付款項未取得原始憑證	100
第三款 銷貨退回未能取得有關憑證	101
第四款 作廢統一發票未予保存	101
第五款 銷貨憑證未給予或保存	101

第六款	委託或受託代銷未依規定保存相關文據	102
第七款	進貨未能提供證明文件	102
第八款	執行業務者未能提供證明所得額之憑證	102
第九款	自力耕作、漁、牧、林、礦之成本費用無 確實憑證	103
第三項	未依規定辦理申報	103
第一款	未依規定辦理結算申報	104
第二款	未依規定辦理清算申報	105
第四項	未盡調查之協力義務	106
第一款	應提示而未提示	107
第二款	雖有提示但不完全者	108
第三款	承包兩個以上工程其成本混淆不清	115
第四款	多層次傳銷事業個人參加人銷售額及佣金 收入之推計	115
第五款	不合常規移轉訂價	116

第四章 租稅法定原則與所得稅推計課稅 119

第一節	前言	119
第二節	租稅法定原則之意義	122
第一項	大法官解釋所認定之範圍	124
第二項	學者所認定之範圍	125
第三項	小結	128
第三節	法律保留原則	128
第一項	法律保留原則之意義	128
第二項	擴大書面審核制度	130
第三項	自力耕作漁牧成本及必要費用標準	136
第四項	當地一般租金標準	137
第四節	法律優越原則	139
第一項	法律優越原則之意義	139
第二項	擴大書面審核制度	140
第三項	各業原物料耗用通常水準	141
第四項	納稅人因免責事由以致資料滅失	143
第五節	授權明確性原則	144
第一項	授權明確性原則之意義	144

第二項 大法官對租稅授權明確性原則之解釋	145
第三項 對原料耗用通常水準之檢討	153
第五章 實質課稅原則與所得稅推計課稅	157
第一節 實質課稅原則之意義	157
第二節 經濟的觀察法	158
第三節 實質課稅之目的：量能課稅	160
第四節 實質課稅的例外	161
第五節 推計課稅 - 實質課稅的一種例外態樣	165
第一項 稽徵經濟原則	166
第二項 對重大逃漏之調查	167
第三項 課稅證據客觀上難以查證	167
第四項 違反協力義務	168
第六節 小 結	169
第六章 租稅公平原則與所得稅推計課稅	171
第一節 租稅公平原則之意義	171
第二節 對重大逃漏稅之調查	173
第三節 同業利潤標準之檢討	175
第一項 同業利潤標準之訂定	176
第二項 同業利潤標準之稅與罰	178
第一款 同業利潤標準常淪為稽徵機關之補稅	178
工具	178
第二款 同業利潤標準隱含懲罰性之稅捐	181
第三款 行為罰與漏稅罰之區別	183
第四款 違反協力義務不等同於逃漏稅	186
第五款 有關處罰是否成立之待證事實不得推計	188
第六款 小 結	189
第七章 結論與建議	191
第一節 立法方面	192
第一項 所得稅法推計課稅之特性	193
第二項 立法者授權應符合授權明確性原則	194
第三項 誘因式稽徵模式之採用	195

第二節 司法方面	195
第一項 推計課稅對租稅法律主義之挑戰	195
第二項 成立租稅專業法庭	196
第三節 稅捐稽徵行政方面	197
第一項 推計課稅規定之合理化方案	199
第二項 建立客觀公平合理的各項推計標準	200
第三項 尊重會計專業	201
參考文獻	203

第一章 緒論

第一節 研究動機

歷史學者黃仁宇¹曾說：「這個世界沒有律法就沒有工業，中國晚期的工業不振，就在於沒有律法。」他指出：資本主義社會，是一種現代化的社會，以商業組織作國家基幹，它能夠將整個的社會以數目字管理。因之社會裏的成員，變成了很多能相互更換的零件；更因之社會上的分工可以繁複。在其法律制度下，既以私人財產權之不可侵犯作宗旨，也能同樣以數目字上加減乘除的方式，將權利與義務，分割歸併，促進及加速交換的進行，來支持社會的分工合作。這在推進科技的發展中，產生了一個無可比擬的優勢條件。反之，以農業組織作國家基幹的傳統社會，注重凡事維持舊有的均衡；近代中國所面臨的最大一個問題乃是傳統社會不容產生現代型的經濟體制，因為近代西方可以用數目字管理，中國傳統的官僚組織卻不能。

¹ 已故的歷史學者黃仁宇，以其「大歷史觀」(macro-history)視野及特殊的文采，享譽海峽兩岸和歐美，其史學著作成為華人世界最具代表性的普及版本歷史書籍。他的一系列書，包括：《萬曆十五年》、《中國大歷史》、《資本主義與二十一世紀》、《赫遜河畔談中國歷史》等著作都是筆者所喜愛並再三閱讀。黃仁宇先生因專研明代的財政制度，將明代中國做為「不能在數目上管理的國家」的典型。他指出：明太祖創設的「洪武型財政」是種缺乏有效的國庫制度，在財政制度上缺乏暫時集中財稅收入的有效中層機構，只能純任各級地方政府以「原額主義」繳納稅糧，各地稅收記錄主要只是上報戶部交差了事的官樣文章，無法反映真實稅收數字的變動。這種財政制度至少產生兩個嚴重後果，一是財稅資源無法集中而影響全國基礎設施的成長，二是不重視商稅收入而使政府施政與法律無法因應商業變動而調整。時代愈進化，這種財政制度的弱點就更為暴露，其國民對其政府之無能益抱不滿。

在華人社會，就屬我國較早進入自由市場經濟體制，殊值珍貴，稅收制度總也不能像舊社會走傳統官僚攤派強徵的回頭路。優良的稅收制度就是貫徹租稅法律主義與採有效的數目字管理最重要的展現，在黃仁宇的書中也提到，盛唐之後中國再無有效的稅收制度，一切(朝代)靠抽稅(良賦)而移轉，稅收制度若未有效建立，日久必招致民怨甚至於改朝換代，其重要性可見一斑。

所得稅課徵之基礎 - 負擔能力，原基於市場經濟體制所提供的營利機會而來。國家雖未直接創設市場，但提供了市場運作所需的公共建設、治安、教育、國防等各種環境制度來支持及促進社會的分工合作，使得人民得在此環境中從事營利行為。國家課徵所得稅之正當性，是在於納稅義務人參與市場而有收益，因此負有義務分擔公共支出。國家為推行各項施政措施所需經費，固大部分來自租稅之核課，惟於財政過程中，納稅者之權利受到如何的保障？租稅核課是否遵守租稅法律主義？亦即人民透過立法機關，決定要負擔什麼樣的稅捐？以及如何防止稽徵機關對於人民自由財產的恣意干涉，對於人民的經濟生活及其交易之租稅效果，是否賦予法的安定性與預測可能性之保障？皆成為民主政治水準的重要判準。

所得稅係以納稅義務人於課稅年度所為一切交易行為之收益為課徵對象，故與人民之日常生活息息相關，大部分人的經濟生活均受其影響。推計課稅雖非我國稅法上之法律用語，但在所得稅稽徵實務上，以推計方式核課稅捐者相當廣泛，如擴大書面審核制度，其申報案件比率平均維持在總申報件數的 6 成以上²。同時所得稅推計課稅之結

² 施肇華，我國營利事業所得稅查核方式暨一般逃漏稅查緝方法之研究，私立中原大學財經法律研究所碩士論文，2002年，頁 21-22。

果，也常為徵納雙方爭訟之主因，有關推計課稅之復查案件，在各區國稅局，佔全部復查案件之比率幾乎達 50 % 以上³，其爭議性可見一般。基於所得稅推計課稅之運用廣泛，其推計結果富爭議性，影響納稅義務人深遠，實有進行研究之必要。

我國租稅法尚未如德國立法例制定有通則之規定，而一些性質上屬於通則性之規定，則散見於各稅法規之中，如所得稅法第 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；其未提示或未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額，即屬一例。至於我國所得稅推計課稅，學者相關之論述及研究並不多，而對於推計課稅之研究，有的係從推計課稅規範基礎進行研究，有的係以納稅義務人之稅捐稽徵協力義務與推計課稅間關聯性進行研究；然有關所得稅之各種推計課稅規定，其立法目的或規定原因卻都有不同，而國內學者相關之分類又常遷就外國立法例之論述，本文擬從所得稅上有關推計課稅之立法目的或規定原因進行整理歸納研究，期能找出問題之徵結所在。

依據筆者多年會計師執業經驗及蒐集所得稅上有關推計課稅相關學說判例，加以整理歸納，先從推計課稅之立法理由及相關規定之背景加以整理分析，並就實務案例，嘗試以租稅法之一般法律原則探討檢證所得稅推計課稅之具體適法性，期能使租稅制度更加健全，納稅義務人之權益更受保障，達致租稅國家與法治國家理想境界，乃為本文以我國所得稅推計課稅為研究對象之動機。

³ 黃慧英，我國所得稅推計課稅實務之研究，私立中原大學會計學系碩士論文，頁 96-97。

第二節 研究目的

所謂推計課稅係指稽徵機關在核定所得稅時，不根據直接資料，而使用各種的間接資料，認定課稅所得額的方法。當納稅義務人之實質所得證明有困難時，稽徵機關如何不根據直接資料，而使用各種間接資料，來認定其課稅所得額，深值探討。由於我國租稅法並未如德國立法例制定有通則之規定，而係規範於各稅法之中，為研究我國所得稅法推計課稅之法律問題，應探討：

- 1.基於那些情況得依推計方式認定課稅事實？亦即所得稅推計課稅之各種立法理由及稽徵實務上相關規定之背景。
- 2.據以推計課稅之各項標準其訂定是否符合正當程序？
- 3.推計之結果是否客觀、合理，並與納稅義務人之實際所得額相當？
- 4.其推計課稅是否具有法律依據？

因此本研究的目的，即針對我國所得稅有關推計課稅之各項規定，進行歸納、整理、研析、探討，並透過學說論述及實務上案例，進行租稅法律主義的檢證，期能尋出公平合理的租稅稽徵正當程序，實現稽徵機關租稅行政經濟性、效率化理想，同時確保納稅義務人之權益之三贏目標。

第三節 研究方法

稅法規定繁雜如麻，想要對稅法進行研究，先要釐清稅法相關規定、細則、解釋之運用情形，本文以我國所得稅推計課稅為範圍，因此研究方法採取敘述性研究，研究程序如下：

- (一)首先透過學說論述及實務上案例，探討推計課稅之意義；也惟有釐清推計課稅之概念及意義，才得以對所得稅推計課稅之相關問題進行研究。此外，對「所得」及「所得額」在所得稅法上之觀念及定義，也有必要予以界定清楚。
- (二)所得稅法上有關推計課稅的原因類型各異，而國內學者相關之分類又常遷就外國立法例之論述。或基於對法理邏輯的體系信念，往往未能對各種推計類型背後的立法目的或規定原因有所回應，強將推計課稅從各實務案例中抽離，造成僅於法律體系內的形式操作。本文認為既然我國所得稅推計課稅存有其特殊背景，且其立法目的或規定原因各有不同，硬要將其法律性質歸於一致，徒然增加研究之困擾，故本文擬依所得稅有關推計課稅的立法目的或規定原因進行歸納，然後分別予以探討分析。
- (三)「租稅法律主義」係稅法帝王條款，憲法第 19 條規定人民有依法納稅之義務，即明文揭示租稅法律主義之意旨。基於租稅法既係行政法之一支，行政法之一般原則自得為租稅法之補充法源，此外租稅法亦發展出自成體系的租稅法之一般原則，本文根據歷年來大法官對租稅法的闡釋，就其中與所得稅推計課稅關係較

密切之租稅法定原則、租稅公平原則及實質課稅原則等三原則，分別就其意涵加以論述，並對所得稅推計課稅與其相關之情形逐項加以檢視，同時提出所得稅法有關推計課稅之問題，就其具體適法性為審查基準加以探討、評析及建議。

(四)綜上研究結果，對現行所得稅法有關推計課稅之法律問題，提出評析結論及建議。

第四節 研究範圍與限制

我國稅法中並無推計課稅一詞，惟以推計方法課稅在我國租稅法中被廣泛運用，舉凡營業稅、房屋稅、地價稅、遺產及贈與稅、貨物稅、所得稅等，均可見推計方法運用之軌跡，但是稅法種類及規定浩瀚如洋，想對所有稅目之推計課稅進行研究，誠非易事，況且以筆者所學，絕無可能。由於所得稅為我國最重要之稅源，而筆者平日執行業務上也以所得稅接觸最多，故重點偏重於所得稅法有關推計課稅問題之研究。然而在探討問題前，應先探究推計課稅之法制及學說理論，其中以德、日學者之理論論述較完備，惟礙於語文能力，外國法之部份僅能參考國內翻譯著作，或請專人翻譯，此為本研究最大之限制，幸本論文係以我國所得稅推計課稅為範疇，研究重點在於所得稅稽徵實務與租稅法律主義之契合問題，德、日語文能力之不足，尚無礙於本論文之相關論述。

第二章 所得稅上推計課稅之意義

第一節 前言

所得稅課徵之基礎 - 負擔能力，原基於市場所能提供的營利機會而來。國家雖未直接創設市場，但提供了市場運作所需的各種環境（如公共建設、治安、教育等等），使人民得在此環境中從事營利行為。國家課徵所得稅之正當性，在於納稅義務人參與市場而有收益，因此負有義務分擔公共支出。

所得稅係以「所得」為基礎，針對納稅義務人參與市場而獲有之收益核課，換言之「所得」即為所得稅之課稅客體，故對於納稅義務人「所得」之掌握，乃所得稅能否核實課稅之關鍵，而所得稅推計課稅之標的即為此課稅客體；因此要探討所得稅上之推計課稅，有必要對「所得」之觀念，及「所得額」在所得稅法上之定義，先加以了解釐清。此外想對所得稅上推計課稅進行研究，則應先探究推計課稅之意義；惟有清楚推計課稅之概念及意義，才得以對所得稅上推計課稅之相關問題進行研究，本章即針對我國所得稅上所得之意涵，及推計課稅之概念加以論述如下。

第二節 所得之定義

所得的觀念可以分為兩種，一種是經濟學家的所得觀念，較富理論性及理想性，卻較不具衡量可行性，另一種

是會計學的所得觀念，係依據一般公認會計原則¹所產生者，缺乏理論性，卻較具可行性並且被廣泛運用。嚴格言之，會計人員並無客觀明確的所得觀念。凡是按照一般公認會計原則，採用歷史成本、收益原則、配合原則及應計基礎（權責發生基礎）所計算出來的結果，即為一定期間的所得，亦即以一定期間所發生之交易或其他事項所發生的收益（利得）及費用（損失）之間的差額作為當期之所得²，此為會計學上所得之定義；另根據美國財務會計準則委員會（Financial Accounting Standards Board）³1980 發布之財務會計觀念聲明書第 3 號定義所得為：在某一期間內，因交易及其他事件，暨來自非由業主造成的環境所引起的權益變動，包括當期內除了業主投資與業主分配以外的一切權益變動。所得，依上述會計學原理之結構可列示為：

$$\text{所得} = \text{收入} - \text{成本} - \text{費用}$$

因此所得稅推計課稅之客體，涵蓋上述計算式中的收入、成本、費用及所得額等各類別，所得稅推計課稅之運

¹ 為使企業所編製的財務報表能公正表達企業的財務狀況及經營成果，並具有可比較的標準，故會計學界發展一套為大眾所接受的會計事務處理準則，以作為處理會計事務及編製財務報表的依據，為會計界所遵行，此即一般公認會計原則。

² 鄭丁旺，中級會計學（上冊），民國 90 年 8 月七版，頁 67-68。

³ 該委員會於 2001 年改為 (International Accounting Standards Board / IASB)，並致力於全球會計準則的一致性，其所發佈的會計原則為世界各國所普遍接納採用，目前世界各先進國家亦相繼宣示將與或已與其接軌。我國為朝國際化，會計原則與國際會計準則接軌似已為全國各界之共識，亦為 90 年全國經發會之決議。將會計處理相關原則列於法律中，常因法律修改曠日費時，無法及時與國際會計準則之發展配合，先進國家如英、美等國皆由專業團體訂定會計原則，而不列入法律條文。鄰國日本早期亦由大藏省規範會計事項，現亦改由民間團體 JASB (Japanese Accounting Standard Board) 訂定會計原則，可見法律對法律以外專業的謙讓，以及倚重專業團體研究作成之專業準則，乃為世界潮流所驅。

用可能分別對前述各類別推計之，其中以所得額推計之運用最廣泛，因此在分析說明所得稅推計客體之前，有必要先對所得一詞加以定義，否則無法層漸深入探討全部推計客體。理論上，依前述會計權威機構所發布之「一般公認會計原則」計算出來之所得，應為納稅義務人之真實所得，所得稅若依此方法計算之所得，據以課徵所得稅應最為合理。

然而所得稅之核課，除了負有國家財政收入此一主要目的外，有時為獎勵經濟發展，會訂定各種所得稅之投資抵減優惠，有時為促進社會安全，會對某些弱勢族群或貧瘠地區減輕稅負或提供優惠，甚而會為了維繫政治安定，而宣佈再次免徵證券交易所所得稅⁴，前述各種所得稅獎勵優惠及措施，將影響及扭曲所得稅核課時所得額之計算，因此就一般公認會計原則計算出來的所得額，在所得稅核課時，必須再依據所得稅法之相關規定予以調整增減，轉換為合於所得稅法規定之應稅所得，即所謂之課稅所得額。

第三節 所得額在所得稅法上之定義

我國所得稅法第 1 條規定，所得稅分為綜合所得稅及營利事業所得稅。而綜合所得稅之課稅範圍原則上採屬地主義，依同法第 2 條第 1 項規定，凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源所得，依同法第 17 條之規定，綜合所得總額減除免稅額、扣除額，按課稅級距及累

⁴ 民國 77 年中秋節前夕，財政部突然宣佈自民國 78 年起，恢復課徵證券交易所所得稅，此一政策宣示後股市崩盤連續暴跌 19 天，同時引發投資人大規模抗議，政府迫於強大之民意壓力，只好宣佈其交易所得自民國 78 年 1 月 1 日起，繼續停徵所得稅兩年。此後也繼續停徵迄今。

進稅率(第 5 條),課徵綜合所得稅。對於應課稅之「所得」,因其概念所能包含的事實樣態繁多,故同法第 8 條對課稅客體進行立法定義時,以第 1 款至第 10 款例示其典型樣態,再以第 11 款「在中華民國境內取得之其他收益」作為概括性規定,以免遺漏。然對此種概括規定,仍應依租稅法律主義之精神,在法律規定所呈現出事物特徵範圍內為涵攝適用,非可任意類推適用。

至於營利事業所得稅之課稅範圍,原則上採屬人兼採屬地主義,依同法第 3 條第 1 項規定,凡在中華民國境內之營利事業,應課徵營利事業所得稅。惟關於營利事業所得稅課稅所得之界定,學者間有「概括主義」說與「積極的納稅義務」說之分。茲分述如下:

第一項 概括主義說

所得稅法第 24 條第 1 項規定:「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」,概括的規定以當年度的「純益額」作為所得額,故有學者稱我國所得稅法對於營利事業課稅所得額之概念,基本上係參考「純資產增加說」⁵的所得理論精神,認營利事業既因當年度的純資產增加而具備負擔納稅的經濟能力,故將此「純益額」作為所得額,亦即所得稅之課稅客體,認係採概括主義,亦即概括的指稱營利事業之各項所得⁶。其後釋字第 506 號解釋文亦持相同看法:「所

⁵ 純資產增加說以黑爾曼(Hermann)為代表,指所得為某一期間內,個人新增加而可支配的經濟財或交換財的總額,亦即為某一特定期間,某一經濟體之純資產之增加。

⁶ 大法官會議釋字第 315 號解釋,楊日然大法官之協同意見書。

得稅法關於營利事業所得稅之課徵客體，係採概括規定，凡營利事業之營業收益及其他收益，除具有法定減免事由外，均應予以課稅，俾實現租稅公平負擔之原則。」

採概括主義者，認為從所得稅法第 8 條第 11 款概括規定在中華民國境內取得之「其他收益」，均為中華民國來源所得，並未具體指明何種所得始應納入課稅所得範圍，即概括的指稱營利事業之各項所得。又依所得稅法第 24 條第 1 項規定：「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」，其法條文義所稱「收入總額」，亦係概括的指各項收入而言，並未明定以「營業上之交易收入」為限。故就股票溢額發行就其溢額部分，其屬營利事業營業上之交易收入外的「非營業收益」，亦應納入所得額的計算範圍。所得稅法施行細則第 31 條關於營利事業所得額之計算公式規定，即本此意旨。故從上述所得稅法規定的文義解釋而言，所得稅法規定對於課稅所得係採「概括主義」的立法體例。

至於所得之計算，就企業之會計事件應係應遵循商業會計法⁷及一般公認會計原則之規範；而稅法方面之規範，除所得稅法第 24 條第 1 項之規範外，另所得稅法施行細則第 31 條並舉例說明營利事業所得額之計算公式，雖然稅法與商業會計法各有規定計算所得之方式，然其計算之概念上並無差異，尚無爭執之處。而實務上，仍應依營利事業

⁷ 商業會計法第 58 條規定：

「商業在同一會計年度內所發生之全部收益，減除同期之全部成本、費用及損失後之差額為該期稅前純益或純損；再減除營利事業所得稅後為該期稅後純益或純損。

前項所稱全部收益及全部成本、費用及損失，包括結帳期間，按權責發生制應調整之各項損益及非常損益等在內。

收入之抵銷額不得列為費用，費用之抵銷額不得列為收入。」

所得稅查核準則第 2 條第 2 項：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報或核課所得稅時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、促進產業升級條例、促進產業升級條例施行細則、中小企業發展條例、本準則暨有關法令之規定未符者，均應於申報書內自行調整之」之規範辦理。

又稅法有關財政目的規範之解釋，應取向於量能課稅原則，以實現租稅公平。從上述所得稅法第 24 條第 1 項概括的規定以當年度的「純益額」作為所得額，可知我國所得稅法對於營利事業之課稅所得概念，基本上係參考「純資產增加說」的所得理論精神，認營利事業既因當年度的純資產增加，而具備負擔納稅的經濟能力，故將此「純益額」作為所得額，並為課稅範圍，實符合租稅公平負擔的要求⁸。

第二項 積極的納稅義務說

惟也有學者對於上述課稅所得採概括主義說持反對看法，認法律對於該事項是否為課稅所得，既未積極明定其應予繳納營利事業所得稅，如以無消極的免稅規定，即認應積極的納稅，與租稅法律主義之意旨，未免不符。所謂租稅法律主義，固兼指納稅與免稅而言（釋字第 267 號解釋），但其主要意旨，仍在積極規定人民僅依法律始有納稅之義務，亦即必須先依法律規定有納稅義務後，方生應否免稅之問題，若逕謂法律並未消極的規定免予納稅，即謂

⁸ 楊日然大法官之協同意見書，同註 6。

人民有積極納稅之義務，或在法律未積極規定納稅義務前，即謂應否免稅，乃立法裁量問題，則均未免本末倒置，而與上開憲法規定意旨有違。就股票溢額發行，其溢額部分是否為營利所得，多數大法官通過之解釋文，不就公司超過股票票面金額發行股票之溢額，有何法律明確規定應課徵營利事業所得稅為合理之說明，逕以法律並無免稅規定，即不在免稅之列，其與租稅法律主義「依法納稅」（積極的納稅義務）之意旨，顯不相符。

營利事業，依所得稅法第 3 條第 1 項規定，應納營利事業所得稅，至於營利事業所得稅應如何繳納，同條亦謂「依本法規定」，所謂「依本法規定」，依租稅法律主義，自應以該法之積極納稅規定決之。而營利事業所得之計算，依所得稅法第 24 條第 1 項規定，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。既須減除各項「成本費用」「損失及稅捐」後始為營利所得額，自應解為係指營業上之交易收入減除成本費用等後之收益而言。同法第 25 條以下雖就各項特殊情形所得之計算，設有詳細規定，但並未就股票溢額發行就其溢額部分作為營利所得計算訂定明文，而所得稅法施行細則第 31 條，就所得稅法第 24 條營利事業所得額之計算公式，於目前以股份有限公司之營業組織為主要營利事業之納稅義務人情形下，亦未就股票溢額發行之溢額有所規定。

至採概括主義論者謂，依所得稅法第 8 條第 11 款概括規定在中華民國境內取得之「其他收益」，均為中華民國來源所得，乃係就「中華民國來源所得」此一名詞，作立法解釋，並非以之作為繳納營利事業所得稅之概括規定，且該規定，並未涉及股票溢價發行之溢額，且與此名詞有關

者，為所得稅法第 2 條個人綜合所得額及同法第 3 條第 2 項、第 3 項之跨國營利事業，其無此情形之一般營利事業，應無上述概括規定解釋「其他收益」名詞條文之適用。且在課人民以義務之法律，應從嚴適用，此為解釋法律之原則，法律對於股票溢額發行之溢額，既未積極明定其應予繳納營利事業所得稅，如以無消極的免稅規定，即認應積極的納稅，與租稅法律主義之意旨，未免不符⁹。

第三項 小結

本文以為，上述爭議之焦點，在於我國所得稅法並未就「所得」一詞為嚴謹而完整之定義，乃至於在所得稅法之適用上，經常發生似是而非的見解，租稅中尤其是較進步之稅目如所得稅等，其與會計學關係極為密切。在所得稅法中有關所得計算之條款，多為會計學之條文化¹⁰。惟所得稅法與公認會計原則間，卻存有資產評價及入帳方面與損益認列時點等衝突¹¹，以「所得」一詞為例，在所得稅法既未明文定義，遇有適用上之疑義，理應從會計學中尋找答案。學者林進富即認為「大法官在釋字第 315 號對公司發行股票超過票面金額之溢價所作之解釋，其指鹿為馬、推論邏輯之謬誤簡直令人噴飯」¹²，成為會計學界的笑譚，本文以為，凱撒的歸凱撒，上帝的歸上帝；有關會計學的

⁹ 大法官陳瑞堂、劉鐵錚、楊建華、李志鵬、吳庚在釋字第 315 號之不同意書。

¹⁰ 王建？，租稅法，著者本人發行，民國 70 年 2 月 6 版。頁 37。

¹¹ 有關稅法與公認會計原則間的衝突，所在多有，並常為會計學者研究的課題，張清讚會計師所著，現代會計理論(稅法與 GAAP 的衝突與協調)，即有所專論。

¹² 林進富，租稅法新論，三民書局，民國 88 年初版，頁 187。

專業還是從會計學中尋找答案較妥。

一、會計事項回歸一般公認會計原則及商業會計法

將會計處理相關原則列於法律中，常因法律修改曠日費時，無法及時與國際會計準則之發展配合，先進國家如英、美等國皆由專業團體訂定會計原則，而不列入法律條文。鄰國日本早期亦由大藏省規範會計事項，現亦改由民間團體 JASB(Japanese Accounting Standard Board)訂定會計原則，可見法律對法律以外專業的謙讓，以及倚重專業團體研究作成之專業準則，乃為世界潮流所驅。International Accounting Standards Board自 2001 改組後，即致力於全球會計準則的一致性，其所發佈的會計原則為世界各國所普遍接納採用，目前世界各先進國家亦相繼宣示將與或已與其接軌。我國為朝國際化，亦在 90 年全國經發會決議會計原則與國際會計準則接軌，採納與全球一致性的會計準則已為全國各界之共識。

民國 90 年 11 月 12 日公佈修正公司法，有鑑於與會計學有關之事項依一般公認會計原則及商業會計法處理即可，而進行修正公司法的除會計化。刪除公司法第 236 條關於「固定資產重估價值」、「有價證券及存貨之溢價」，第 238 條關於「何者應為資本公積」，第 242 條關於「開辦費之攤銷」，第 243 條關於「發行新股或公司債溢價之攤銷」等等與會計學有關之事項，其理由為：商業會計法已有明定，令依一般公認會計原則及商業會計法處理即為已足。在所得稅法中有關所得計算之條款，既多為會計學之條文化，實應仿倣公司法之修正，令依一般公認會計原則及商業會計法處理即可。

二、成立租稅專業法庭

成立租稅專業法庭，由具備會計與租稅專業學識背景的法官審理租稅行政救濟案件，除可減輕一般行政法院法官的業務壓力之外，對於案件實質面的審理，應可比目前更加深入，亦可提昇審判品質及效率。

三、借重會計鑑定專家出庭作證

近年來在美國，新興起的會計鑑定專家業務越來越忙碌。在許多審理證券訴訟的法庭上，不管是刑事犯罪或民事求償案件裡，他們都被傳喚作為專家證人，提供專家意見。依據美國聯邦證據法第 702 條規定：「如果科學、技術或其他專業知識有助於證據的掌握、事實的釐清和爭議事項的裁決，則憑藉知識、技能、經驗、訓練或教育而取得專家資格的人，可以出意見或以其他方式在法庭上作證。」事實上，原告、被告和法院三方都可指定會計鑑定專家出庭作證。法院在審理與會計有關的民、刑案件時，為何會傳喚會計鑑定專家？主要的原因可能出自：

- (一)會計知識有相當的專業性，懂得人不多。
- (二)會計上有許多原則、方法的判斷，係出自於裁量運用需要客觀公正的專家來說明其允當性。
- (三)會計上的法律面向或法律上的會計面向最好由雙師（律師兼會計師）或擁有法律、會計雙學位的人來說明。

但雙師或雙學位並不是門檻條件，法官考慮人選著重的最重要條件是專業性和獨立性。會計鑑定專家必須具有會計、審計、金融、數量分析、方法、和法律等各方面的

專長，並且客觀、公正、孚社會眾望¹³。此一借重會計鑑定專家出庭作證之作法，值得借鏡。

第四節 推計課稅之意義

推計課稅係指稽徵機關在作成課稅處分（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，認定課稅要件事實的方法¹⁴。惟「推計課稅」一詞在我國租稅法或命令並未如德國立法例，制定有通則之規定，而一些性質上屬於通則性之規定，則散見於各稅法規之中，如所得稅法第 83 條規定即屬之，本文擬從歷年來行政法院的判決以及大法官歷次解釋文中有關所得稅推計課稅，以及參採外國學說中有關推計課稅之文獻綜合研究，以期建立推計課稅之正確意義。

第一項 我國推計課稅之概念

綜觀我國租稅法，並無以「推計課稅」或「推計」為核定稅捐之名，縱使行政院、財政部或稽徵機關等行政單位，也從未將「推計課稅」名詞用在與稅捐有關的解釋函令上。不過，歷年來行政法院的判決以及大法官的解釋中，有關稅法的核課方式，卻經常提及「推計」、「推計核定」或「推計課稅」等文字，以最高行政法院之有關判決為例，彙整如下表：

¹³ 經濟日報，民國 94 年 2 月 6 日，「會計鑑定專家在美崛起」C6 版報導。

¹⁴ 陳清秀，稅法總論，著者本人發行，民國 90 年 10 月第 2 版，頁 508。

判決年度	判決字號	與推計課稅相關文字
72 年度	判字第 269 號	乃依推計課稅之方法
73 年度	判字第 167 號	殊無以推計課稅方法課徵稅捐之適用
76 年度	判字第 426 號	按財政部所訂同業利潤標準核定銷貨成本推計
77 年度	判字第 1912 號	推計原告之所得額
79 年度	判字第 115 號	與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符
79 年度	判字第 826 號	若納稅義務人對此項推計之課稅
80 年度	判字第 876 號	惟依此項推計核定方法估計所得額時
81 年度	判字第 2208 號	被告機關乃依「推計核定」之稽徵方式核課
83 年度	判字第 717 號	有違推計課稅之精神
89 年度	判字第 1430 號	稽徵機關依查得之相當證據資料推計
91 年度	判字第 1854 號	以押租金代替租金時，推計其相當租賃收入之計算
91 年度	判字第 2186 號	判決「應以公平、合理精神為推計核定」
92 年度	判字第 1204 號	此種「推計課稅」制度，為法律之特別規定

另於司法院大法官釋字第 218 號解釋「此項推計核定

方法」，釋字第 248 號解釋「依營業費用除以費用率之計算公式，推計銷售額據以課稅」、釋字第 309 號解釋「以法律明定稽徵機關得就納義務人之資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料等間接證據進行調查，而核算其所得額」、釋字第 361 號解釋「惟依此項推計核定方法估計所得額時」、「推計納稅義務人之所得額」、「與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符」。綜上於稅法實務上有關「推計課稅」之名詞亦被廣泛運用；而財政學界對於推計課稅方法，似乎偏好使用「間接證明所得查核法」或「間接查核法」的名稱¹⁵，蓋因推計課稅乃著重於以間接方式認定課稅資料所致。

第二項 大法官釋字第 218 號解釋之觀察

民國 76 年 8 月 14 日司法院大法官釋字第 218 號解釋：「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。」係大法官首次對推計課稅提出解釋，之後其見解在所得稅行政訴訟中亦一再被引用，但是解讀的方式卻不一，本文認為由釋字第 218 號解釋觀之，大法官對推計課稅之見解可整理如下：

¹⁵ 財政部「間接證明所得查核法之研究」，民國 73 年 2 月財政部財稅人員訓練所印行，學員研究報告叢書 6。

第一款 肯認推計核定方法合憲

針對納稅義務人違反協力義務此一前提要件，以及稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額之法律效果，該號解釋理由書予以進一步說明與肯定：「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 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。」這一段解釋確認了稽徵機關在一些特定情況之下，譬如本解釋所言納稅義務人未盡協力義務之情形，容許以推計方法核定所得額，與憲法規定依法律納稅之本旨並不牴觸。

第二款 推計之程序應客觀、合理

納稅義務人未盡協力義務，並不意謂稽徵機關就能夠隨意制訂其推計標準或採用任意之推計程序，故本解釋就推計過程，大法官亦表達了其關切，在解釋理由書中進一步說明：「依此項推計核定方法估計所得額時，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。」此處的客觀、合理要求，當然是指推計程序及結果的客觀合理。

所得稅推計課稅之運用，涉及國家對人民課徵金錢給付義務，自應踐行正當法律程序¹⁶，諸如財產交易所得、同業利潤標準或原料耗用標準等作為推計課稅之各項標準，應由稽徵機關、公會代表及專家學者組成立場公正之委員會審議，推計課稅之各項標準頒布前並應給予納稅義務人陳述及申辯之機會，課稅核定通知書應附記理由，並表明救濟方法、期間及受理機關等，設立相關制度予以保障，方符合正當法律程序之要求。

第三款 推計之結果應客觀、合理

在本號解釋的後段亦指明，經稽徵機關推計之納稅義務人所得額應切合實際：「至於個人出售房屋，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...函釋示：『一律以出售年度房屋評定價格之 20% 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，自難切合實際，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，應自本解釋公布之日起 6 個月內停止適用。」文中所質疑的稽徵機關不問年度、

¹⁶ 大法官釋字第 491 號曾對正當法律程序解釋：「對於公務人員之免職處分既係限制憲法保障人民服公職之權利，自應踐行正當法律程序，諸如作成處分應經機關內部組成立場公正之委員會決議，處分前並應給予受處分人陳述及申辯之機會，處分書應附記理由，並表明救濟方法、期間及受理機關等，設立相關制度予以保障。」

地區、經濟情況如何不同，即屬推計程序的輕率與不客觀；而概按房屋評定價格，以固定不變之百分比來推計所得額，即屬推計結果的不客觀與不合理。唯有期其推計結果接近各個納稅義務人之實際所得，方能符合大法官所要求的客觀與合理，也唯有客觀、合理的推計結果，處於相同地位之多數納稅義務人在適用上才能符合平等原則。

本號解釋之引用，絕不可只講前段而漏掉後段，應該前後連貫，在適用上方不至違反租稅法律主義。觀察本號解釋發布之後的行政法院判決，引用於判決理由者，大都環繞在引用前段對於稽徵機關適用推計課稅原則之認定上，亦即稽徵機關遇有納稅義務人違反協力義務，即得對之推計課稅¹⁷，至於推計程序是否符合正當法律程序之要求？推計方法是否客觀合理？推計的結果，是否與納稅義務人之實際所得額相當？在當前行政訴訟案例中則鮮少被檢討，行政法院是否有能力對推估的實質內容加以審查，亦令人質疑，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，本號解釋之引用應該前後段連貫運用，當不得任意割裂適

¹⁷ 最高行政法院 92 年度判字第 1722 號判例：

「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。」並經司法院釋字第 218 號解釋在案。查國家依法課稅，當稽徵機關進行調查時，納稅義務人未備置收支了然之帳簿，或所備帳簿不全，或帳載內容不正確致帳簿內容欠缺憑信性，或納稅義務人或其交易關係人不予協力、答覆不實致不能取得直接資料，而無法正確計算其所得者，依照司法院釋字第 218 號解釋意旨，肯認「推計課稅原則」與憲法第 19 條所規定之租稅法律原則不相牴觸。

遺憾的是，本判例中對「依此項推計核定方法估計所得額時，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。」則隻字未提。

用。

第四款 推計課稅的理由應有法律之明文規定

自本號解釋之內容觀之，大法官似乎肯認「凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關（當然即）得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額」，不需要另有法律之明文規定為其規範基礎。惟散見於所得稅法中得予推計課稅的各條文，都有其立法上的特定原因或為解決稽徵技術上的一些特定問題；同時基於各種推計方法均存有其局限性，特定的推計方法也不可能解決所有的問題，推計方法的設計與規定就應針對各種情況量身訂作，分別以法律明文規定適用之。在該號解釋中，劉鐵錚大法官的不同意見書雖亦對推計課稅方法之採用予以肯認，「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，」唯他亦強調「所採之推估方法，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。」所以推計課稅的前提要件更必須慎重其事而加以具體明確規定，方能符合租稅法律主義之立法精神。

鑑於推計課稅為關於如何證明課稅事實之重要事項，對於納稅義務人之權利有重大影響，所以，縱使在納稅義務人違反申報或提示帳簿、憑據之協力義務時，有容許稅捐稽徵機關推計課稅的必要，其適用還是要有法律之

明文規定為妥¹⁸。故以各項利潤標準推計課稅時，其規範目的及前提要件應由法律具體明確規定，其程序及結果則應符合客觀合理，如以法律授權主管機關以命令為必要之規範，應就授權法律整體規定之關聯意義，綜合判斷立法機關之授權是否符合授權明確原則。

第五款 課稅事實之舉證責任並不因此轉換

協力義務之違反並不使關於課稅事實之舉證責任因此發生移轉，稅捐稽徵機關即便在這種情形還是要負舉證責任，只是其引用以證明課稅事實之存在及範圍所需的證據方法，由直接證據轉為間接證據而已。至於其引用證據的間接性可以達何程度？這是一個有待於實務印證的問題¹⁹。因為舉證責任之移轉，足以在實質上引起對於稅捐客體歸屬之對象，課以稅捐。所以，其移轉不但應有所以應予移轉的理由，而且其移轉應有法律為其規範基礎²⁰。對此，司法院 76 年 8 月 14 日大法官釋字第 218 號解釋雖未直接表示意見，但在結果上認為「惟依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。」其後 83 年 7 月 29 日大法官釋字第 361 號解釋亦採肯定的見解，換言之，不得因有推計課稅之規定，即認為稅捐稽徵機關可以恣意推測。

所得稅中常見以同業利潤標準作為推計課稅之情形，就稽徵經濟以及督促納稅義務人盡協力義務而言，固受司

¹⁸ 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查(上)，植根雜誌第 19 卷第 12 期，頁 6-7。

¹⁹ 黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌第 18 卷第 8 期，頁 56。

²⁰ 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查(下)，植根雜誌第 19 卷第 12 期，頁 21。

法機關之尊重，然就利潤標準訂定之程序、方法及時效性等事項，司法機關即應依職權審酌是否立於合理之基礎，更要非任由稽徵機關將同業利潤標準視為最高指導原則。財政部所頒之同業利潤標準為類型化之方法，當納稅義務人未盡協力義務，而稽徵機關乃對課稅基礎進行推估，為課稅基礎之代替，此即為一種證明度之減輕²¹，其既僅為證明度之減輕，自不能恣意之估計，蓋證明度減輕之界限為何，亦即其理由是否具體明確，所採取推計之方法是否具客觀性並能適用平等原則，仍須受司法之審查。

第三項 推計課稅方法之合憲性

所得稅的稽徵，以利用直接資料把握實質所得額據以課徵，最符核實課稅精神，但若直接資料之取得有困難或不符經濟時，便放棄所得稅之課徵，將不符公平原則，為實現實質上之平等，租稅之核課應符合實質平等，換言之，當納稅義務人有所得之事實時，斷不得因直接課稅證據掌握困難即不為所得稅之核課，此將不符前述之公平原則，因此有必要以推計課稅的手段來實現租稅負擔之平等，以達租稅公平之目的。

推計課稅由於所依據者並非直接證據，因此所推計之結果與實際情形便不可能完全相符。至於，相關規範是否合憲的問題，在大法官釋字第 218 號解釋，首先闡明以推計核定方法課稅係屬合憲：「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（第 19 條）之

²¹ 吳東都，行政訴訟之舉證責任 - 以德國法為中心，學林文化事業有限公司，民國 90 年 11 月，頁 52。

本旨並不抵觸。」我國所得稅法中，關於推計課稅之授權規定，如所得稅法第 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。」即規定在符合特定之前提下，在法制上對推計課稅方法之採用加以承認。

在大法官釋字第 218 號中，劉鐵錚大法官的不同意見書亦對推計課稅方法之採用予以肯認，「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。」所以在納稅義務人違反稅捐稽徵協力義務下，推計之結果雖無法期待完全接近納稅義務人之實際所得，卻也是稽徵機關為確保稅收所不得不採用的一種方法。

本文以為，所得稅推計課稅，係稽徵機關對課稅基礎所進行之事實的推估，為課稅基礎之代替，但如稽徵機關所制訂用來推估所得的查得資料或同業利潤標準，實際已直接作為對人民課稅之依據，則不啻已相當於法律規定，亦即各該利潤標準已相當於課稅之法律要件事實，等於直接以法律明文規定的課稅客體、稅率等租稅構成要件，則此項推計核定方法就從對課稅基礎所進行之事實推定，變成直接形成人民租稅義務之法律擬制。然擬制係對於非典型之事實賦予典型法律效果之立法決定，係屬法律保留之事項，必須立法者始得為之。如稽徵機關擅自制訂用來推

估所得的規定直接形成人民租稅義務，應屬違反法律保留²²。

此外，採用所得稅推計課稅的前提，並非全然只有違反稅捐稽徵協力義務一種，實務上尚有稽徵經濟原則、對重大逃漏稅之調查及課稅證據客觀上難以查證等，因不同立法目的及規定理由而有所差異，故推計方法的設計與規定就應針對不同推計課稅的形式而量身訂作，不能一概而論。在釋字第 218 號解釋中大法官提及「惟依此項推計方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則。」從這段解釋的字裡行間，我們可以體會到對於稽徵機關推計之結果常與實際所得額不相當，大法官已表達了關切之意。

第四項 外國法之觀察-以德、日為例

外國學說中有關推計課稅之研究，在我國學術領域主要係對德國及日本之學說研究較多著墨，而日本之學說中對推計方法有極深入之研究及檢討，以下就這兩國對推計課稅之規範作一介紹。

第一款 德國租稅通則對推計課稅之規定

德國推計課稅之規範，主要來自 1977 年制定之德國租稅通則，在該通則中相關推計課稅之規定，予以整理如下：

一、小規模的平均率推計

²² 本段之論述要特別感謝李惠宗老師在口試中的啟迪，並於論文付印前幫我修正潤飾。

德國早期所得稅法也使用全國性平均率的推計規定，而後僅在下述兩種情形使用：

- (一)小規模且不必記帳農林業的盈餘計算(所得稅法第 13 條 a)。
- (二)對於自用住宅房屋的使用價值衡量(所得稅法第 21 條 a)²³。

譬如我國現行小規模營利事業依「營利事業所得稅簡易申報書實施辦法」辦理結算申報之案件，即為小規模的中小企業，其平均率之推計課稅為上述企業所大量採用。

二、租稅通則第 162 條

除符合上述小規模的平均率推計課稅以外，其他情形，則適用租稅通則第 162 條有關課稅規定：

(一)估計課稅基礎之規定

德國租稅通則第 162 條第 1 項規定：「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 2 項規定：「納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，拒絕作成代替宣誓之保證，或違反依第 90 條第 2 項之協力義務者，尤其應為課稅基礎之估計。納稅義務人依稅法之規定應製作帳冊或會計記錄，而未能提出，或該帳冊或會計記錄未依第 158 條之規定者，作為租稅課徵之依據者，亦同」²⁴，依該條文之規範，其推計課稅發動之原因，乃在於職權調查之不能係受「客觀環境之限制」及「納稅人主觀上不協力」兩種原因，可概述如下：

²³ 陳清秀，同註 14，頁 521。

²⁴ 陳敏譯「德國租稅通則」，財政部財稅人員訓練所印行，民國 74 年 3 月，第 4 章「課徵租稅之實施」，頁 179。

- 1、稽徵機關就課稅基礎不能為調查或計算時，亦即事件之性質使然，而使課稅基礎之調查在客觀之環境上無法或不易完成，則應估計之。
- 2、課稅基礎不能為調查或計算時，乃肇因於納稅義務人就自己之申報不能為完全之說明，或拒絕提供其他資料，或違反協助義務時，應估計之。

而該條文中規定得為估計者僅為課稅基礎，亦即課稅基礎之調查或計算，而非事實之調查，因此課稅基礎並非指事件之實際，而係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。

(二)協力義務之規範

在租稅通則第 162 條中對稽徵機關所為課稅基礎之調查或計算，有課予納稅義務人協力之義務，當納稅義務人違反所規定者，則應推估課稅基礎。而其協力義務之內容概述如下：

- 1、納稅義務人應有協助稽徵機關調查事實之義務。按德國租稅通則第 162 條規定得推計課稅者，為違反依同通則第 90 條第 2 項之協助義務者，其規範為：「應加以調查並作成稅法上判斷之事件，涉及本法適用區域外之事項者，當事人應就該事件為說明，並提出必要之證據方法。當事人就此應盡其一切法律及事實上之可能性為之。當事人依案件之狀況，在各種關係之形成上，對事件之說明或證據方法之提出，應有可能性者，不得主張為不能」²⁵，其主要理由乃在於租稅稽徵程序中，應防止因事實之不明而妨礙租稅請求權之行使，且由於租稅係就納稅義務人之生活事實課徵

²⁵ 陳敏，同註 24，頁 109。

之，納稅義務人對課稅事件之證據最為清楚，有時且為惟一知悉證據方法者，故納稅義務人應有協助稽徵機關調查事實之義務。

- 2、納稅義務人應遵照規定製作帳冊及會計記錄。德國租稅通則第 158 條規定：「納稅義務人遵照第 140 條至 148 條規定製作之帳冊及會計記錄，在個別情形如無理由懷疑其內容之真實性者，應作為課稅之依據」，然如其帳冊或會計記錄之形式合規定，但內容不真實者，即不得以之為課稅之根據，稽徵機關應依通則第 162 條第 2 項第 2 段之規定，估計課稅基礎。如帳冊或會計記錄，在形式上有違反通則第 140 條至 148 條之規定，原則上即可否認其內容之真實性，而進行課稅基礎之估計。惟當其形式違反有關製作帳冊之規定，確無礙於內容之真實性，則不應為課稅基礎之估計²⁶。

(三)對確認的課稅基礎得加以推計

在租稅通則第 162 條第 3 項規定：「在第 155 條第 2 項之情形，應於基礎裁決中核定之課稅基礎得估計之。」²⁷第 155 條第 2 項係規定：雖尚未作成基礎裁決，亦得作成租稅裁決。所謂「基礎裁決」，為對租稅之核定具有拘束力之確認裁決，租稅計算基礎裁決或其他行政處分。

此外，亦有學者提及租稅通則第 95 條代宣誓之保證規定，代宣誓之保證乃係稽徵機關對於當事人主張之事實，無其他方式探求真實，或其他方法不能達成結果或產生不相當之費用時，得要求當事人就其主張事實之真實性，為

²⁶ 陳敏，同註 24，頁 176。

²⁷ 陳敏，同註 24，頁 179。

代宣誓之保證，亦即係一種用以證明當事人所陳述之事實為真實之方法，因此當稽徵機關要求當事人就其主張事實為代宣誓保證，若為納稅義務人所拒絕，稽徵機關自得推估課稅基礎²⁸。惟畢竟我國民之宗教信仰與德國大異其趣，以代宣誓之保證規定，在我國應無適用之餘地。

三、廣義的推計課稅

依德國租稅通則第 162 條規定，推計課稅在稅法上的運用，其實可以分成廣義的推計課稅與狹義的推計課稅兩種。在該條文之一般說明中即表示「未能正確調查或計算課稅基礎之原因，或因事件之性質使然，例如對價值之估計或對未來事件之預估，或因租稅義務人違反法律規定，未盡協力之義務以獲致必要之證據。依一般之原則，在無法闡明事實，或無法充分闡明事實時，應適用客觀之舉證責任，常由稽徵機關承受其不利益。惟依本條之規定，如事關課稅基礎之調查或計算，則排除一般之舉證責任原則，得估計該課稅基礎。所謂之估計，在此遂為補充之證據方法，或證據方法不足時之證據評價。」可見推計課稅有因事件之性質使然，如對價值之估計或對未來事件之預估²⁹之廣義定義，及因租稅義務人違反法律規定，未盡協力義務之狹義定義。

廣義的推計課稅，其運用的範圍相當地廣泛，凡是因

²⁸ 李儒哲，推計課稅與租稅公平之探討，逢甲大學會計與財稅研究所碩士論文，2003年，頁10。

²⁹ 譬如公路運輸業，發生車禍肇事事事件，在肇事當年度即應依會計應計基礎估計應賠償之費用入帳，惟肇事之鑑定賠償爭議常曠日廢時，待賠償達成協議或法院判決，其賠償金可能與原始估計差之千里，而達成協議之年度更已今非昔比，此處對賠償額度的估計即屬對未來事件之預估。

為事件之性質使然，必須以間接資料代替直接資料，將稅捐客體數量化計算為稅捐基礎者，均可以稱之為推計課稅，在所得稅中，凡以非屬於直接證明所得額的資料作為證據方法，用以計算納稅義務人之所得額者，此種計算方法與計算後之狀態都可以稱之為推計課稅。所謂的間接資料，不以納稅義務人個人認定的實際情況作為計算稅捐的基礎，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做為計算基礎。例如，所得稅法第 25 條規定，總機構在中華民國境外之營利事業，在我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械設備等業務，其成本費用分攤計算困難者，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% 為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，亦同樣以其營業收入之一定百分比計算其在中華民國境內的營利事業所得額，並以之代替其實際的所得額，可稱之為廣義之推計課稅。

四、狹義的推計課稅

所謂狹義的推計課稅，以納稅義務人違反協力義務作為前提，當稽徵機關無法取得計算納稅義務人稅捐客體的相關資料下，不得不改採其他間接證據方法，用以計算納稅義務人應納稅捐屬之。所得稅法第 83 條即為最典型的規定，「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。」所以在所得稅的稽徵過程中，倘若納稅義務人違反稅捐稽徵協

力義務時，稅捐稽徵機關由於無法掌握計算所得額之相關資料，便以間接證明所得額之方法，計算納稅義務人之所得額。

第二款 日本學者對推計課稅之見解

日本在其申報制度下實施推計課稅，係指就所得稅及法人稅為更正(即我國依稅法之調整)或決定(即我國之核定)時，不依直接資料，而依納稅義務人之財產或債務之增減狀況，收入或支出之狀況、生產量、銷售量及其他營業量、從業人員數、及其他事業規模等間接資料，以認定課稅標準之方法之謂³⁰。其立法表現於昭和 25 年增訂之所得稅法第 156 條及法人稅法第 131 條，而在立法前雖無推計課稅之明文規定，但推計課稅之方法早已被使用，一如我國之現況。

一、許可推計課稅之要件

日本所得稅及法人稅係以申報納稅為原則，因其理想為實額課稅，所以並非無條件認可推計課稅之使用，而應解釋為稅務署長必須致力於必要直接資料之獲取，當無法獲取得充分直接資料時方可推計課稅。其許可推計課稅之要件，可列出下列三點³¹：

(一)不具備帳簿文件，依直接資料無法明確表示收入、支出狀況時。

³⁰ 北野弘久著，鄭俊仁譯，日本稅法之「推計課稅」，財稅研究第 17 卷第 3 期，民國 74 年 5 月，頁 141。

³¹ 金子宏著 蔡宗羲譯，租稅法，財政部財稅人員訓練所，民國 74 年 3 月，頁 336-337。

- (二)雖具備有帳簿文件，但誤記遺漏之處頗多，與同業相較所得率過低時；或製作雙重帳簿(兩套帳)等其內容不正確，缺乏信賴性時。
- (三)因納稅義務人或其交易關係者對調查不予合作，直接資料無法獲取時，例如納稅義務人或其交易關係者不回答租稅職員之合法質問、或不正確之回答時、拒絕或妨礙租稅職員之合法檢查時等皆屬之。

我國所得稅法並未如日本上述之立法例，統一規定許可推計課稅之要件，而係於稅法各條文中分別規定，基於何種情況得進行推計課稅。至於我國所得稅稽徵實務上，有些推計課稅之要件，譬如財政部為簡化稽徵作業，推行便民服務，核定公布年度擴大書面審核營利事業所得稅結算申報案件實施要點，規定各業擴大書面審核之純益率；對有重大逃漏稅嫌疑之案件，以法律明定其調查及推計方法，即為我國所獨有，日本並無類似規定之推計課稅。

二、推計課稅的方法

有關日本學說上之推計課稅方法，學者金子宏及北野弘久主張實務上常用且經判例支持之推計課稅方法有(一)淨資產增減法(二)比率法(三)效率法³²，分述如下：

(一)淨資產增減法

此法係比較課稅期間之期初與期末之淨資產，計算其增加額而推估所得之方法。在個人之情況下，必須將期中之生計費及其他消費金額加算於此增加額中，而在法人之情況下，除扣除事業年度中資本之增減外，必須加算當作

³² 北野弘久著，鄭俊仁譯，同註 30，頁 142-146。

利益處分而流出公司外部之金額。我國所得稅法第 83 條之 1 規定，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之營業資料進行調查，即為學說上之淨資產增減法。

(二)比率法

係按一定比率適用進貨金額、銷售金額、收入金額等來推估所得金額之方法。例如當進貨金額為已知時，將差益率適用於其進貨金額(所謂差益率乃是收入金額對進貨金額之比率)來推估收入金額，然後將所得率適用於其收入金額(所謂所得率乃是所得對收入金額之比率)來推估所得金額之方法即為其例。在比率法中所使用之比率有所得標準率及同業者比率兩種。所謂所得標準率乃是依據統計資料由國稅廳或國稅局所作成之按業別區分之全國平均值或國稅局單位(有二個國稅局合併之情況及將一個國稅局按區域區分之情況)之平均值(包括所得率與差益率者)。

所得標準率此法類似我國所得稅法第 83 條之同業利潤標準，但我國之同業利潤標準較正常純益率高。所謂同業者比率乃是被列為推估課稅納稅義務人附近同業者之平均值，我國營利事業所得稅查核準則第 58 條規定之各業原料耗用通常水準與之類似。

(三)效率法

依電力使用量、從業人員數、銷售個數等乘上由同業者調查中所得之該類指標平均每單位之標準收入金額來推估收入金額，再將所得率適用於其所推估之收入金額來推估所得之方法(對農業所得而言，有關各作物平均每單位面積之所得金額，按每一國稅局訂有效率)。我國

稅捐稽徵處對於碾米廠銷售額之推定，即依所得稅法第 79 條第 2 項規定「應依查得之資料」核課營業收入，而以每度電「標準」生產量來推估碾米廠之銷售額，該計算標準係以當年度碾米廠全年度耗電量度數再乘以當年度每度電「標準」銷售額推估得出碾米廠全年度之銷售額，即為採用效率法推估碾米廠所得之方法。

此外，學者吉良實所提出合理之推計方法，另有「消費額法」、「銀行存款法」及自「比率法」中提出之「納稅人本人率法」及「實調率法」³³，亦分述如下：

(四)消費額法

乃以課稅期間內納稅人實際負擔之相當於所謂「所得之消費」之生活費及其他消費支出為基礎，推計所得額之方法。但是由直接對應於營業額或生產量之使用原料、消耗品、電氣、瓦斯、供水、汽油等之消費量推計營業額或一般經費或所得之方法，則為「單位法」，而並非此處所謂之消費額法。並且此種推計方法通常與資產負債增減法及其他方法組合使用之情形較多，在此範圍內，此種推計方法之合理性乃被認定。惟單獨以此方法推計所得額之情形殆無。

(五)銀行存款法

此種推計方法，乃納稅人將收入及支出一切以銀行往來決算或做隱匿存款時，以課稅期間內之銀行往來為基礎，推計營業額、購進額、經費額、所得額等。惟以此方法推計時，重要的一點則應將不構成所得之存入或支出由營業額、成本、費用等扣除，以此可能為條件，認定此推計方法之合理性。我國所得稅法第 83 條之 1 規定，如發

³³ 吉良實著，李英哲譯，「推計課稅固有之適法要件」，植根雜誌第 11 卷第 1、2 期，民國 84 年 1、2 月，(上)頁 39-40、(下)頁 41-44。

現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，亦得採用銀行存款法推計課稅即屬之。

(六)納稅人本人率法

此種納稅人本人率法乃指稅務官廳調查納稅人本人，而由納稅人在一定期間內之實績或記帳或前年份、後年份等之調查實績合理求出之「所得率」等。亦即納稅人本人率與同業者率、實調率、所得標準率不同，而係由納稅人本人之實績求得的比率，因而對納稅人本人之個別情形最費顧慮（即已做「對本人之實績考察」之一點，具有此種比率合理性之根據。我國營利事業所得稅查核準則第11條亦有類似規定，營利事業當年度關係所得額之全部或者一部之原始憑證，因遭受不可抗力之災害，或經有關機關因公調閱，以致滅失者，稽徵機關得依納稅義務人前三個年度，經稽徵機關核定純益率之平均數核定納稅義務人之所得額。

(七)實調率法

此種實調率法係指稅務署對管轄內之納稅人按各業別實地調查，而根據其實地調查之同業全員其收支計算資料全體集計後求出所得率之平均值之一點。其與僅抽出類似同業者求出所得率等平均值得同業者率不同；與依統計學方法求出所得率等平均值的所得標準率，亦有所不同。

有學者以此日本學說上之推計課稅方法，作為我國所得稅上推計課稅之分類，本文以為各種形式的推計方法都有其所要針對解決的特定問題或狀況，同時特定形式的推計方法也不可能解決所有的問題，基於各種形式的推計方法均存有其局限性，推計方法的設計與規定就應針對各種

目的或原因量身訂作。所以採用何種推計課稅方法，乃稽徵作業的各種技術性及細節性問題，而所得稅上推計課稅所關切的，應在於探討如何情況下，得依推計方式認定課稅事實，如何進行推計課稅，以及其是否具有法律依據這些問題上。

第五節 所得稅推計課稅與舉證責任

第一項 學者所認定之舉證責任

在納稅義務人未盡協力義務，而職權調查又有所不能或花費過鉅之情形下，稽徵機關即得依查得資料或同業利潤標準推計核定其所得額。按推計方法為補充證據之方法，或證據方法不足時之證據評價，是以納稅義務人對課稅原因事實之闡明如有可能，即不得使用推計方式為之。德國學者 Lambrecht 即認為「正由於此種通案認定標準，乃出於不得已之例外規範，而其法律定性仍屬於對法律解釋適用之一般抽象規定，而須接受司法審查，此一方面由於租稅無個別報償或對待給付之特性，平等原則應受嚴格審查；另一方面此種不得已之例外規範，須經審查有無利用此種準則以簡化租稅行政之必要，其次，此種簡化與對當事人基本權保障之間合乎比例³⁴。」

學者吳東都則認為，當納稅義務人未盡協力義務，而稽徵機關對課稅基礎所進行之推估，係為課稅基礎之代

³⁴ Lambrecht, Normative Bindung und Sachverhaltsverfassung, in Friauf (Hrsg), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG 12(1989), S.102. 轉引自葛克昌，行政程序與納稅人基本權，著者本人發行，2002年10月初版，頁87-88。

替，此即為一種證明度之減輕³⁵，其既僅為證明度之減輕，自不能恣意之估計，蓋證明度減輕之界限為何，亦即其理由是否具體明確，所採取推計之方法是否具客觀性並能適用平等原則，仍須受司法之審查。就稽徵經濟、調查重大逃漏稅、課稅證據難以查證以及督促納稅義務人盡協力義務而言，稽徵機關對課稅基礎進行推計課稅，固受司法機關之尊重，然就影響推計結果之各項標準而言，其訂定之程序、方法及時效性等事項，司法機關即應依職權審酌是否立於客觀、合理之基礎。

在租稅法上，為稅法之執行，雖然容許行政機關定頒各稅法的施行細則，但稅法學上一般認為稅捐之基本的構成要件要素，例如稅捐主體、稅捐客體的歸屬、稅捐之計算基礎及稅率皆應該由形式意義的法律定之。學者黃茂榮認為包括舉證責任之移轉亦應有法律為其規範基礎，在大法官釋字第 217 號之內容謂「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。」就證據之證明力而言，因係屬於事實之認定問題，法院固然得依其自由心證評價之，但這不表示法院得依其自由心證決定哪方當事人應負舉證責任。可見，財政部及司法院大法官對於課稅事實之舉證責任的分配有與現代法治國家原則極端背離的認識³⁶。

以推計課稅最典型的協力義務之違反為例，其違反並不使關於課稅事實之舉證責任因此發生移轉，稅捐稽徵機關即便在這種情形還是要負舉證責任，只是其引用以證明課稅事實之存在及範圍所需的證據方法，由直接證據轉為

³⁵ 吳東都，同註 21，頁 52。

³⁶ 黃茂榮，稅法總論(第一冊)，著者本人發行，2002 年 5 月初版，頁 261。

間接證據而已。至於其引用證據的間接性可以達何程度？這是一個有待於實務印證的問題³⁷。因為舉證責任之移轉，足以在實質上引起對於稅捐客體的歸屬及稅捐之計算基礎改變。所以，其移轉不但應有所以應予移轉的理由，而且其移轉應有法律為其規範基礎³⁸。對此，司法院 76 年 8 月 14 日大法官釋字第 218 號解釋雖未直接表示意見，但在推計課稅之結果上認為「惟依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。」其後 83 年 7 月 29 日大法官釋字第 361 號解釋亦採肯定的見解，換言之，推計課稅之運用僅為課稅基礎之代替，此為一種證明度之減輕，其既僅為證明度之減輕，自不能認為稅捐稽徵機關即可因此恣意推測估計。

第二項 訴訟實務所認定之舉證責任

在行政訴訟實務上，行政法院對所得稅法有關「所得形成事實」其客觀證明責任之配置，相關法理之說明³⁹如下：
一、按在所得稅爭議案件，有關稅基所得之證明責任，依行政訴訟法上之「客觀證明責任分配原則」⁴⁰，應為以下之配置：

³⁷ 黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌第 18 卷第 8 期，頁 56。

³⁸ 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查(下)，植根雜誌第 19 卷第 12 期，頁 21。

³⁹ 摘錄台北高等行政法院 91 年度訴字 2398 號判決：判決理由貳、本院之判斷。

⁴⁰ 這裏不用「舉證責任」一語，是因為考慮到行政訴訟法要求法院有職權調查之義務，但即使法院有職權調查之義務，在調查途徑已窮盡之情況下仍然有證明責任之客觀分配法則存在，以決定案件之勝負。

- (一)有關所得加項之收入，屬於稅捐債權發生之要件事實，應由「稅捐稽徵機關」終極負擔「事證不明」之不利益（意即如果經法院職權調查後，納稅義務人是否有此筆加項收入存在，仍處於真偽不明之情況時，稅捐稽徵機關即不得將此筆收入計入納稅義務人之所得項內），只有在法律（或者是基於法律明確授權之法規命令）明文容許「推計課稅」時，才可在「客觀證明責任配置」不改變之情況下，許可稅捐稽徵機關「弱化」其對「待證事實」之證明強度。但即使如此，納稅義務人一樣能提出「反證」之證據資料，使法院對「待證事實已存在」之「經過弱化後的」確信，進一步更「弱化」到「真偽不明」之程度，而獲致對其有利之判決結果。
- (二)而有關所得減項之成本及費用，因屬稅捐債權減縮或消滅之要件事實，則應由「納稅義務人」終極負擔「事證不明」之不利益。換言之，如果經法院職權查後，納稅義務人是否有此筆減項費用存在及其費用之多寡，仍處於真偽不明之情況時，稅捐稽徵機關具有「決定是否接受此筆支出（或多少金額之支出），將之列為所得減項」之認定權限。當然此種權限之限制，還是會受到實證法之特別規定或「行政自我拘束原則」以及其他「一般法律原則」之拘束。
- 二、「推計課稅」之意義，乃是指在「客觀證明責任配置」不改變之情況下，許可稅捐稽徵機關「弱化」其對「待證事實」之證明強度。而稅捐稽徵機關適用「推計課稅」之規定時，必須先就「許可推計」之前提事實為適當完足之證明，使法院獲致確切之心證。其次當許

可推計之構成要件事實已獲得證明，而稅捐稽徵機關在使用推計方法來認定納稅義務人之所得時，亦須注意司法院釋字第 218 號解釋意旨，在推估的說理過程中，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。

第三項 小結

在行政訴訟實務上，行政法院對所得稅法有關「所得形成事實」之說明，其客觀證明責任之配置，本文頗為贊同，惟舉證責任之分配應符合與現代法治國家原則及基本權利之保障有關之事務法則，並非立法機關或執行法律之機關所得任意規定或指派其分配。故仍宜參考德國租稅通則第 162 條規定之一般說明，「依一般之原則，在無法闡明事實，或無法充分闡明事實時，應適用客觀之舉證責任，常由稽徵機關承受其不利益。惟依本條之規定，如事關課稅基礎之調查或計算，則排除一般之舉證責任原則，得估計該課稅基礎。所謂之估計，在此遂為補充之證據方法，或證據方法不足時之證據評價。」我國所得稅法推計課稅，欲排除稽徵機關一般之舉證責任原則，仍須由立法機關明確規定，得估計課稅基礎之各項前提要件，避免由行政機關或法院來具體化。

按課稅事實之有無的認定應依有證據能力的證據方法。而舉證責任之分配應符合與現代法治國家原則及基本權利之保障有關之事務法則，並非立法機關或執行法律之機關所得任意規定或指派其分配。所以，其移轉不但應有移轉的理由，而且其移轉應有法律為其規範基礎。蓋舉證

責任之分配仍屬法律問題，法院如違反舉證責任之分配法則而為舉證責任的分配，並據之認定課稅事實，肯認稅捐稽徵機關之課稅處分，則在課稅事實之認定，其所為即有以不該當者為該當，或以該當者為不該當的情事。這已顯然違反稅捐法定原則⁴¹。

此外，行政法院對於稅捐稽徵機關在使用「原物料耗用通常水準」及「同業利潤標準」等推計方法時，常直接予以肯認，其在推估的說理過程中，是否力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，則甚少受到行政法院的質疑，另行政法院是否有能力對推估的實質內容加以審查，亦令人質疑，在此應予以指出。

第六節 我國所得稅法推計課稅之形式

所得稅法推計課稅，係納稅義務人有依法應課稅之所得事實，但因證明所得額之直接證據資料無從確知，即以間接之證據資料作為核課所得稅之依據，因此所得稅推計課稅首應對前述間接證據資料所證明之所得額加以確定，故推計之前提在於納稅義務人確有「所得」存在為前提。

我國之租稅法未如德國立法例制定有通則之規定，而一些性質上屬於通則性之規定，則散見於各稅法規之中，如所得稅法第 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；其未提示或未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額，即屬一例。惟我國學者就所得稅法推計課稅相關之論述尚屬有限，而且基於國家之經濟

⁴¹ 黃茂榮，同註 38，頁 21。

發展程度，國民之守法習慣，以及行政效能等國情之不同，外國立法例及學說亦無法在我國直接適用，譬如財政部為簡化稽徵作業，核定公布「年度擴大書面審核營利事業所得稅結算申報案件實施要點」，規定各業擴大書面審核之純益率；對有重大逃漏稅嫌疑之案件，以法律明定其調查及推計方法；此外亦有基於客觀上難以查證或查核時效上之理由，如所得稅法第 26 條直接立法對特定行業規定其得不須按實質所得核計，而逕採收入的一定百分比推計為所得額；而在稽徵實務上，同業利潤標準隱含懲罰性質，且常遭到稽徵機關之濫用，淪為稽徵機關之補稅工具等，凡此均為我國所得稅推計課稅所特有之規定或狀況。

我國所得稅各種推計課稅之原因未盡相同一如上述，而國內學者相關之分類又常遷就外國立法例之論述中，或基於對法理邏輯的體系信念，往往未能對所得稅各種推計課稅原因，其背後立法目的或規定理由有所回應，強將推計課稅從各實務案例中抽離，造成僅於法律體系內的形式操作⁴²。面臨一件活生生的推計課稅案例，往往很難透過理論的推演，便能有信心地導出「正確」答案。許多問題本身，涉及價值判斷、方案採擇或優先次序的排定，並沒有對錯的問題，更難簡單地化約為是否合理合法的問題⁴³。

本文認為從「目的／手段」的角度看稽徵機關的推計課稅措施，幾乎每一形式推計課稅結果都可在事前或事後提出一定的推計目的，藉以建立推計課稅的正當性。推計課稅目的的探查，或可從立法目的或機關的政策聲明中得

⁴² 一開始想從大法官解釋，及各法律學者發表之論說中對推計課稅的法律性質予以定調，結果是眾說紛紜，治絲愈亂。

⁴³ 葉俊榮，行政法案例分析與研究方法，三民書局，88年3月初版，頁23。

知，或必須從法律的第 1 條去作詮釋。實際地探討行政機關的目的與手段，進而探討兩者之間的合理性，以及客觀上仍存在的各種「替代方案」⁴⁴。

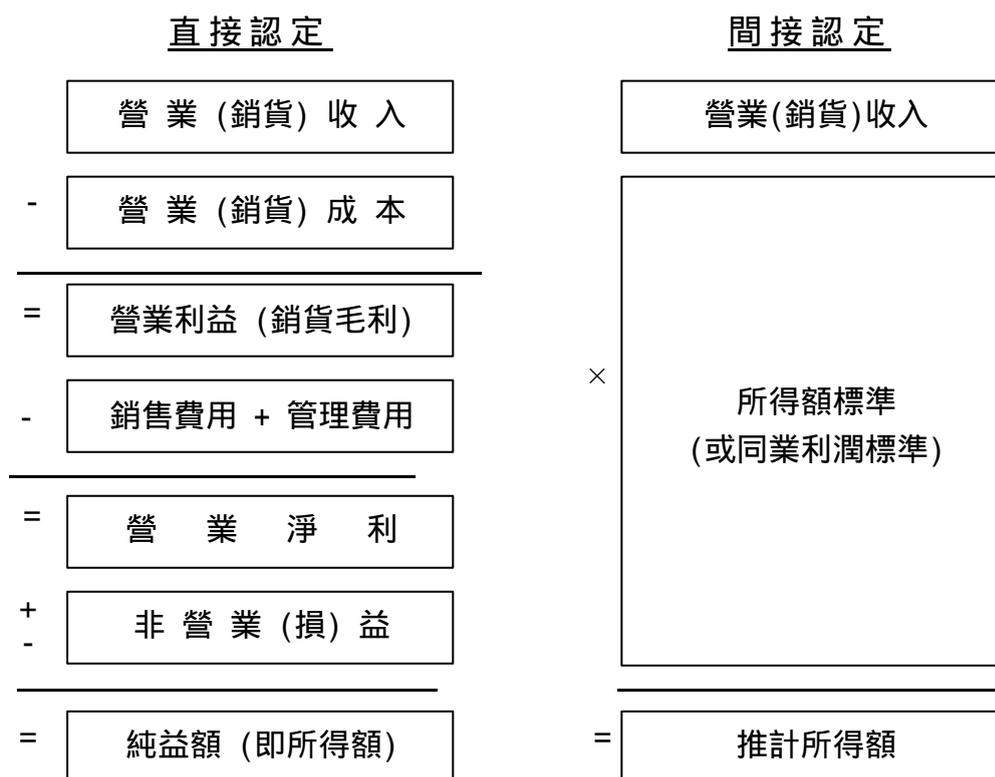
推計課稅所著重者，首應探討在何種情況下，得依推計方式認定課稅事實，亦即採推計方式認定課稅事實之目的何在？然後探討其如何進行推計課稅，以及是否具有法律依據而為推計課稅，亦即採推計方式認定課稅事實之手段評估？既然立法目的或規定理由各有不同，硬要將其法律性質歸於一致，徒然增加研究之困擾，故下一章擬依各種不同情況之推計課稅方式，予以分類並依其立法理由及實務作業探討分析，其分類如下：一、稽徵經濟原則 二、對重大逃漏稅之調查 三、課稅證據客觀上難以查證 四、納稅義務人協力義務之違反等。

⁴⁴ 葉俊榮，同前註，頁 36-37。

第二章 所得稅上推計課稅之意義

第三章 所得稅法上適用推計課稅 之原因分類

所得稅法上的推計課稅係指稽徵機關在為所得稅的核定時，不根據直接資料，而使用各種的間接資料，認定課稅所得額的方法，以所得稅中營利事業所得之計算為例，即規定在所得稅法第 24 條第 1 項「營利事業所得稅之計算，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。」及所得稅法施行細則第 31 條所例示的計算公式，以圖表列示如左下：



在上圖計算式中的最底層-純益額，即作為所得稅計算稅額之基準，而計算式中的減項-營業成本、銷售管理費用，若均能利用直接資料反映實質所得額當為最理想，但往往有很多情形無法取得直接資料，如因此便放棄課稅，則顯失公平，故在所得稅法即規定於若干前提要件下，得採取如上圖推計課稅的間接認定方法，以所得額標準或同業利潤標準等方式，來推計核定納稅義務人的所得額並據以課徵所得稅。所得稅推計課稅之客體，涵蓋收入、成本、費用、所得額等類別，而所得稅推計課稅可能針對前述各類別分別推計之，其中以所得額推計之範圍最廣，為方便說明起見，在上圖乃以所得額之推計予以例示。

以推計課稅方式核定所得額的情形，相當多見，至於其推計課稅之依據，部分為所得稅法所明定，部分為稽徵機關本於職權公布的所得額認定標準，本文擬依各種不同情況之推計課稅立法目的或規定理由予以分類：一、稽徵經濟原則 二、對重大逃漏稅之調查 三、課稅證據客觀上難以查證 四、納稅義務人協力義務之違反，分述如下。

第一節 稽徵經濟原則

為避免稅法在實際執行上的過度複雜或高度困難，有必要對大量案件的課稅加以簡化並減輕稽徵負擔，以實現國家財政目的之租稅政策，此即稽徵經濟原則，亦稱租稅之實用性原則。所得稅之核課，稽徵機關本應依職權調查主義進行課稅所得之掌握，但由於稅法乃把握社會上及經濟上的大量反覆生活事件加以課稅，所以課稅案件數量之龐大乃屬必然，而課稅證據資料之調查亦須充分考慮稽徵

成本，所得稅核課雖以實質課稅為原則，但因為構成所得之證據資料保存於納稅義務人手中，當納稅義務人未能將課稅之證據資料提示供稽徵機關查核時，稽徵機關本應盡調查之能事，將納稅義務人課稅年度之經濟活動過往軌跡重現，惟如此稽徵機關所耗費之稽徵成本將遠超出負荷，不符稽徵經濟原則，此時在稅法之立法及稽徵實務上，常將課稅事實關係或基礎予以類型化，例如規定當地一般租金標準、執行業務收入標準等作為計算收入之依據，或在一定營業額之下得採擴大書面審核方式申報以減少案件之稽查等，即意在減輕稽徵程序之負擔，以達成稅捐核課之任務，稽徵經濟原則乃成為採用推計課稅之主要考量。

第一項 當地一般租金標準

所得稅法第14條第1項第5類第4款、第5款及同法施行細則第16條第3項規定「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所得使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。」「財產出租，其約定之租金，顯較當地一般金額為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。」又「所稱當地一般租金，由財政部各地區國稅局訂定，並送財政部備查。」其立法目理由為「房屋所有權人與承租人，每故意約定較低之租金，藉以規避稅負，稽徵機關原可逕行實地調查，藉以核定實際之租金數額，惟此項實地調查工作，可能造成納稅義務人之不便，甚至發生苛擾情事。為簡化稽徵作業，爰增訂約定之租金顯較當地一般租金為低者，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租金收入。」在理論上，稽徵

機關對納稅義務人所提供約定之租金，應相信其為真實，惟國家卻難以掌握其約定是否為真實，為防止納稅義務人間以私經濟契約作為租稅規避之手段，更為了簡化稽徵作業，遂規定得參照當地一般租金之間接資料以為推計課稅。

以財政部各地區國稅局訂定之92年度房屋一般租金標準為例，係依下表房屋評定現值之一定百分比計算租金收入：

	住家用	非住家用	
台北市	19%	一樓面臨馬路	52%
		一樓面臨巷道	30%
		其餘	28%
高雄市	17%	依租金標準表	
台灣省	14%	依實地調查核定標準	

表中非住家用房屋高雄市部分，依高雄市區房屋租賃租金標準表，並考量特定情形予以核定。至於台灣省各縣市非住家用房屋，則參酌「營業人查定營業費用標準等級評定表」及「營業稅特種稅額查定費用標準等級表」規定之區、段、街道等標準再實地調查租金情況核定。土地部分則均以申報地價之5%作為一般租金標準。

故納稅義務人「所申報之租賃所得，顯較當地一般租金為低，被上訴人乃參照當地一般租金調整計算租賃收入予以調整，且上訴人亦無法提供當年度租賃契約以供憑核調查，『當地一般租金』標準之訂定，依所得稅法施行細則第16條第3項之立法目的，乃係為追求租稅之公平。因此，從法之目的性解釋，該法所要求之重點在於稅捐稽徵機關於訂定『當地一般租金』標準時，應依照當年度經濟狀況及房屋租賃市場行情，實地進行調查，而不得不問年

度、地區、經濟狀況如何不同，概按房屋評定價格，以固定百分比，推計租金所得，司法院釋字第218號、361號解釋即此意旨」¹，依最高行政法院之見解，本案系爭「82年度高雄市區房屋租賃租金標準表」既經國稅局依照當年度經濟狀況及房屋租賃市場行情，實地進行調查核定，並非依固定之百分比訂定，其程序並無不合，核與立法目的相符，達到憲法所要求之正當法律程序，已同時兼顧稅捐公平與憲法保障人民財產權之精神，自無不法侵害上訴人權利之處。

惟土地法第97條第1項就房屋租金最高額所設有強制規定「城市地方房屋之租金，以不超過土地及其建築物申報總價額年息10%為限。」約定租金超過此項限制者，房屋出租人對超過部分無請求權，所得稅法對此並未設有排除適用之規定，是故主管稽徵機關依財政部核定之當地一般租金標準調整租賃收入，苟其調整之結果超過土地法規定最高限額時，除就其超過部分能證明納稅義務人實際業已取得者外，似難對此項納稅義務人依法無請求權之部分，而僅以稅捐稽徵機關推測之收入遽加課稅。「查『城市地方房屋之租金，以不超過土地及其建築物申報總價額年息10%為限。』乃土地法第97條第1項就房屋租金最高額所設強制規定，約定租金超過此項限制者，房屋出租人對超過部分無請求權，而所得稅法對此復未設有排除適用之規定，尚不宜輒以行政命令排除其適用。是故主管稽徵機關依前揭所得稅法規定及財政部核定當地一般租金標準調整租賃收入，苟其調整之結果超過土地法規定最高限額時，除就其超過部分能證明納稅義務人實際業已取得者

¹ 最高行政法院 91 年度判字第 1966 號判決。

外，似難對此項納稅義務人依法無請求權之部分，僅以稅捐稽徵機關推測之收入遽加課稅。又「稽徵機關依所得稅法第14條第1項第5類第5款參照當地一般租金調整計算租賃收入時，如其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。」復經本院79年9月份庭長評事聯席會議決議在案。本件被上訴人就系爭房屋參照當地一般租金標準核定租賃所得，固非無據。惟其租賃所得金額經被上訴人依當地一般租金標準調整結果有無逾越上述城市房屋租金最高限額？如有該超逾部分是否已由上訴人現實取得？被上訴人為復查決定均未加以查明，遽認按一般租金標準調整租賃所得，併課當年度綜合所得稅，為無不合，駁回上訴人復查之申請，揆諸首揭說明，不無速斷。至內政部71年5月22日台內地字第87103號函釋：土地法第97條所稱房屋，係指供住宅用之房屋而言。及財政部81年9月29日台財稅第811679127號函釋：稽徵機關依所得稅法第14條第1項第5類第5款規定設算租金時，可參照上開內政部函釋意旨辦理等語，有違土地法第97條第1項之立法意旨，尚難援用。是原審謂：系爭房屋既出租供營業使用，自不受土地法第97條第1項規定之限制云云，而為不利於上訴人之判決，自有可議。」²可見當地一般租金標準並非稽徵機關調整計算租賃收入之尚方寶劍，稽徵機關依所得稅法第14條第1項第5類第5款參照當地一般租金調整計算租賃收入時，如其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。

² 最高行政法院 92 年度判字第 419 號判決。

第二項 個人出售房屋之財產交易所得

在民國 76 年 8 月 14 日大法官釋字第 218 號解釋發佈之前，所得稅法施行細則第 17 條之 2 原規定，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，依本法規定予以核實認定；其未申報或未能提出證明文件者，財政部則函釋「一律以出售年度房屋評定價格之 20% 計算財產交易所得」。

納稅義務人針對財政部該函釋：「一律以出售年度房屋評定價格之 20% 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，乃向大法官聲請解釋。大法官會議遂於民國 76 年 8 月 14 日作出釋字第 218 號解釋，謂「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。惟依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。至於個人出售房屋，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 20% 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，應自本解釋公布之日起 6 個月內停止適用。」

本解釋，首先闡明以推計核方法課稅合憲：「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（第 19 條）之本旨並不抵觸。」其次對推計核定方法加以限制「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。」最後對財政部函釋「一律以出售年度房屋評定價格之 20% 計算財產交易所得」認為「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，自難切實際，有失公平合理，其與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起 6 個月停止適用」，行政院遂於民國 77 年 5 月 30 日依上開解釋意旨發布增訂所得稅法施行細則第 17 條之 2 條文規定，「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。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。」不再如之前以不符實際，又有失公平合理的固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額。

嗣後又有聲請人因出售房屋，為稽徵機關依所得稅法施行細則第 17 條之 2 暨財政部函釋，按房屋現值 20% 核

定補徵所得稅及短估金。主張所得稅法施行細則第 17 條之 2 超軼母法「核實認定」另定推計核定方式課稅，抵觸母法（所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類），同時創設人民納稅義務而侵害其財產權，並違背憲法第 23 條之法律保留。惟大法官會議在民國 83 年 7 月 19 日大法官釋字第 361 號解釋卻認為，本號解釋雖與前述釋字第 218 號解釋相同，均因納稅人出售房屋概按房屋稅課稅現值 20% 計算，但本號解釋時因法律基礎不同，「個人出售房屋交易所得，係所得稅法第 9 條財產交易所得之一種。行政院於中華民國 77 年 5 月 30 日修正發布之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，與租稅法定主義並無違背。依該條規定，個人出售房屋未申報或未能提出證明文件者，其所得額由主管稽徵機關參照當年度實際經濟情況及房屋市場交易情形擬訂，報請財政部核定其標準，依該標準核定之。嗣財政部依據臺北市國稅局就 76 年度臺北市個人出售房屋所得額多數個案取樣調查結果擬訂之標準，於 77 年 6 月 27 日以臺財稅字第 770553105 號函，核定 76 年度臺北市個人出售房屋交易所得，按房屋稅課稅現值 20% 計算，係經斟酌年度、地區、經濟情況所核定，並非依固定之百分比訂定，符合本院釋字第 218 號解釋意旨，與憲法並無牴觸。」於解釋文中首先肯定「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，與租稅法定主義並無違背。」，其次對財政部核定 76 年度臺北市個人出售房屋交易所得，按房屋稅課稅現值 20% 計算，係經斟酌年度、地區、經濟情況核定，並非依固定之百分比訂定，符合本院釋字第 218 號解釋之意旨，與憲法並無抵觸。

第三項 房地合售其售價未予劃分

營利事業所得稅查核準則第 32 條第 1 項第 3 款規定「自 75 年 1 月 1 日起，營利事業與地主合建分成、合建分售土地及房屋或自行以土地及房屋合併銷售時，其房屋款及土地款未予劃分或房屋款經查明顯較時價為低者，其房屋價格應依房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格總額之比例計算。上述所稱房屋款之時價，應參酌下列資料認定之：

- 一、營利事業所得稅查核準則第 22 條第 3 項規定之時價參考資料。
- 二、不動產鑑價公司鑑價資料。
- 三、銀行貸款評定之房屋款價格。
- 四、臨近地區政府機關或大建築商建造房屋之成本價格，加上同業之合理利潤估算之時價。
- 五、大型仲介公司買賣資料扣除佣金加成估算之售價。
- 六、出售房屋帳載未折減餘額估算之售價。
- 七、法院拍賣或國有財產局等出售公有房地之價格。
- 八、依前述各項資料查得房地總價及土地時價所計算獲得之房屋售價。」

我國土地政策係根據國父 孫中山先生平均地權的主張，在維持私有土地的原則下，藉徵收地價稅、照價收買及徵收土地增值稅等方法，使自然賦予土地之「素地地租」及因社會進步、經濟發展所產生之「自然漲價」歸於人民共享，逐漸達到平均地權的目標。其中土地增值稅係對土

地移轉時，時價超過原價所發生的增益所課徵的資本增益稅，其目的在實現國父漲價歸公的理想，免除不勞利得及土地投機的弊端，增進土地的利用。所得稅是對個人及法人於一定期間之淨所得（純益額）課稅；而土地出售時售價減除成本、費用即為淨所得，亦即資本增益，依法應課徵土地增值稅，因其課稅標的與所得稅相同，為避免重複課稅，所得稅法第 4 條第 16 款乃規定，個人出售土地，其交易之所得免納所得稅；至營利事業出售土地，於 74 年 12 月 30 日修正所得稅法前，除繳納土地增值稅外，仍應課徵營利事業所得稅，75 年以後始免納所得稅。惟土地房屋二者經常合併銷售，而出售房屋之利得並無免稅之規定，為防堵營利事業透過高價賣地低價賣屋之價格安排將房地出售盈餘都列為出售土地之利得，規避應稅之出售房屋利得，稽徵機關因此將課不到出售房屋利得之所得稅，乃在營利事業所得稅查核準則第 32 條第 1 項第 3 款做如此推計之規定。

當納稅義務人土地及房屋合併銷售時，雖其買賣合約或統一發票已劃分房屋款及土地款，若經查明確有房屋款顯較市價為低之情形，稽徵機關仍得依營利事業所得稅查核準則規定，以其房屋價格應依房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格總額之比例計算，推計核定納稅義務人課稅所得額之規定。」「經查由該同業銷售房屋收入及成本資料，已可認定原告(納稅義務人)銷售房屋款顯較市價為低。按被告(稽徵機關)所舉上開同業，其比較之基礎相當，且二者所申報之銷售房屋款相去達 2 萬元，足認被告認原告所申報銷售房屋價格顯然較市價為低，合於事實，且依法有據。本件被告以原告 83 年度營利事業所得

稅結算申報，列報出售房屋收入及出售土地收入。經被告以原告以土地及房屋合併銷售時，其買賣合約或統一發票已劃分房屋款及土地款，經查明確有房屋款顯較市價為低之情形，依規定以其房屋價格應依房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格總額之比例計算，而核定原告課稅所得額為 24,709,856 元，揆諸首揭說明，被告所為原處分，及復查決定，於法尚難認有不合，訴願決定予以維持，自亦無違誤。」³

第四項 公司資金貸與股東未依規定計息

營利事業所得稅查核準則第 36 條之 1 規定，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，應按當年 1 月 1 日所適用台灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。但如係遭侵占，且已依法提起訴訟者，不予計算利息收入課稅。公司之資金貸與股東或其他個人未收取利息，或約定之利息偏低者，比照前項規定辦理。「原告 87 年度營利事業所得稅結算申報，原列報利息收入 1,257,781 元，全年所得額 38,668,449 元。被告初查以原告帳列其他應收款 - 代墊船款計 261,596,124 元，其性質係代子公司墊付購船款，核屬公司之資金貸與股東或任何他人而未收取利息，而予設算利息收入 17,217,795 元，核定利息收入為 18,475,576 元，全年所得額為 55,886,244 元。原告不服，循序申請復查、提起訴願，遞遭駁回，復起訴主張系爭帳列代墊船款，係基於經營船務代理業務所必需，非屬資金借貸行為，無查核準

³ 臺中高等行政法院 90 年度訴字第 1173 號判決。

則第 36 條之 1 設算利息收入課稅之適用。惟查原告與其投資之子公司屬分別獨立法人，係兩個不同之公司，為原告所不爭執，原告復未能證明國外子公司之收益有繳回原告，經記明言詞辯論筆錄在卷可憑，故自無營業行為範疇同一之理，原告所稱顯與商業習慣及一般會計原理原則相悖，殊無可採。又原告並非以投資為專業之營利事業，其與子公司之船舶管理合約無明確約定需提供資金予子公司，且貸與資金並非其營業項目，自無解於系爭代墊船款係資金貸與性質之認定。從而被告以原告帳列其他應收款 - 代墊船款，係代子公司墊付購船款項，核屬公司之資金貸與股東或任何他人而未收取利息，予以設算利息收入，即非無據。」⁴本案原告與其投資之子公司係兩個不同之公司，屬分別獨立之法人，且其資金貸與性質係代子公司墊付購船款，核屬公司之資金貸與股東或任何他人而未收取利息，而予設算利息收入，雖與營利事業所得稅查核準則第 36 條之 1 規定之要件尚無不符，惟基於衡平考量，稽徵機關亦應追認其被投資公司同額之利息費用方屬公平合理。

第五項 執行業務收入標準

所得稅法施行細則第 13 條第 2 項規定，「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」同條第 3 項規定，「前項收費及費用標準，由財政部各地區國稅局徵詢各該業同業公

⁴ 最高行政法院 91 年度訴字第 2541 號判決。

會意見擬定，報請財政部核定之。」另依執行業務所得查核辦法第8條規定，執行業務者於規定期限內辦理結算申報並能提供證明所得額之帳簿憑證、文據調查者，其執行業務所得，應依帳載核實認定。其未依規定提供調查者，應依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定之收費及費用標準核定其所得額。

由以上規定可知，雖然執行業務者收入標準之採用，乃以其違反協力義務為前提，但因執行業務所得者提供其專業性勞務之收入，在加值型及非加值型營業稅法第3條已將其排除適用，再加上其提供勞務之對象大多為一般消費者而非營利事業，更增加勾稽查核之困難，稽徵機關為簡化課稅手續，減輕稽徵程序之負擔，乃每年依台北市、高雄市及省、縣市別等三類別，採取分區訂定之方式，以函令公告執行業務者收入標準，惟部分執行業務者如律師、會計師等業者之收入，常因稽徵機關核定之同業收費標準低於實際，因此其帳簿即未依規定登載，而逕由稽徵機關按查得資料核定。

執行業務所得者之收入標準，未能接近實際所得額，實務上由部分之執行業務者申報資料發現，執行業務者收入標準，的確有與實際收入不符之情形，以92年度稽徵機關核算執行業務者收入標準為例，律師之民刑訴訟案件在直轄市及省轄市之收費標準為40,000元，在縣為35,000元，實際上，律師對民、刑訴案件之收費標準遠高於此數，其他業別亦也有類似之情形。造成部分執行業務者取巧之心態，以致執行業務者在收入部份，均採取由國稅局核定方式為之，而不為實際之帳載紀錄，或在收入部份，依彙總紀錄方式為帳載紀錄，讓國稅局以其帳載無法勾稽查

核，而改依前述之執行業務所得者之收入標準核定。

另外在執行業務所得收費標準中，經紀人、表演人、藥師、中醫師、西醫師、獸醫師、病理檢驗、工匠、節目製作人、命理卜卦、書畫家、技師引水人、程式設計師、精算師、仲裁人等並未訂有收費標準，而係明定依查得資料核定。目前實務上有關執行業務者收入之查得資料，係採一年兩次之訪查及一次函查資料作為核定之依據，而訪查之內容，包括於訪查日訪得之執行業務者每件（案或筆）業務收入單價、每月之業務數量，以及業務所之情況（如是否承租，業務所之所有權人為何，業務所之面積等）設備之配置情形，以及參與執業或僱用人數等，而這些訪查之資料幾已涵蓋執行業務者之收入資料，而訪查應製作訪查資料調查表，請受訪之納稅義務人具名簽章，此即為執行業務收入之查得資料⁵。

惟在實際訪查之過程中，其困難度與爭執點亦相當多，有執行業務者一見訪查人員，立即拉下鐵門表明不營業、有業者堅持訪查資料不予簽章、亦有業者所陳述之收費，與一般社會常理相距極大，當然亦有業者事後反映訪查者所敘與實際不符。在行政訴訟案例中，即可發現稽徵機關雖投注相當多之稽徵成本，但效益與成本幾不成比率，「原告係台中市和 中醫醫院合夥人之一，本件之兩造之爭點，厥在於和 中醫醫院之83年度自費門診收入數額應如何核定之問題，蓋該醫院之自費門診收入數額直接影響原告該年度之執行業務所得及其應納綜合所得稅之多寡，觀之中區國稅局派員實地訪查之結果，乃採中間數或最低數，核定和 中醫醫院每日自費門診之業務量平均

⁵ 黃慧英，我國所得稅推計課稅實務之研究，私立中原大學會計學系碩士論文，頁 128。

為：內科門診30人次，每人取4日份藥計400元；婦科門診35人次，每人3日份藥計300元；針灸及傷骨科門診40人次，每人每次200元，並據此而計算其自費門診之收入數額及核定其執行業務所得。惟此項推計核定方法，固然係因原告未能提出足資證明和 中醫醫院所得額之帳簿、文據供核所致，惟一般醫院就診病患之人數往往處於波動之狀態，單就1日之觀察，即據以推算出該年度之執行業務收入，此項推計核定方法是否客觀、合理，且推估所得之數額是否與納稅義務人之實際所得相當，在在足以影響原告應納綜合所得稅之多寡，是原告指被告上開推計核定方法有欠妥適。又和 中醫醫院全年看診之天數究竟若干，中區國稅局僅參酌該醫院之『自費門診病患清單』之看診記載，認定該醫院於國定假日仍有看診情形，即逕依當年度『各縣市核算醫事人員執行業務收費最低標準』之規定，以360日計算該醫院全年執行業務日數，難謂無率斷之嫌。蓋依上揭中區國稅局派員實地訪查所製作之『83年度醫師執行業務所得調查記錄表』第1行所載：『星期日下午、晚上休診』，第2行復記載：『國定假日休息、星期日晚上休息』，則該醫院一年之看診天數當不及360日，良以依經驗法則判斷，一般醫院均會有全天休息而未看診之情形，諸如春節、中秋節、清明節等，其日數應不會少於5日；況且一年之中至少有52個星期日，而星期日亦僅看診半日，雖謂病患基於對醫生之信賴關係，縱其醫院於例假日下午或晚上休診之日，病患通常會自行調整至其他門診時間看診，然病患該項自發性行為，是否可以補足看診半日之差距，而全然不會影響醫院看診時間縮減所造成收入相對減少之結果，被告並無法提供具體事證讓納稅義務人折服，從而被告就

醫院休診半日者，於計算看診天數時均不予扣除，誠屬過於嚴苛，亦有悖於常理。」⁶由此可知執行業務者收入查得資料之取得，稽徵機關雖投注相當多之稽徵成本，但效益與成本幾不成比率，如何取捨有必要再加斟酌⁷。

第六項 小規模案件

建立健全的會計制度並加以確實執行，將所有構成所得額之經濟活動過程軌跡悉數予以記錄及保留，對於稅捐徵納雙方而言，當然最為理想，但其可能耗費相當多之人力成本，尤其對一些尚未達經濟規模之中小型企業而言，因缺乏專業之財稅知識或會計處理人員，無法全數依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法，登錄帳載，以致無法如期申報或提示證明所得額之帳證者所在多有。在成本效益之考量下，若納稅義務人依稅法規定採推計方法所負擔之所得稅；與依稅法規定處理帳證所需之成本，加上實際依核實課稅所核課之所得稅，兩相權衡，依前者推計之結果企業所負擔之稅費可能較輕⁸，此時推計之所得額將被納稅義務人所認同而樂於採納。

⁶ 高雄高等行政法院 89 年度訴字第 275 號判決。

⁷ 黃慧英，同註 5，頁 121。

⁸ 就稽徵機關之稽徵成本而言，擴大書審之各業純益率本身即有形同派稅之功效，除可收到一定之稅收外，又可節省對這些大量的小規模案件調帳查核之人力，將有限的稽徵查核人力配置在較高所得者身上，確收到簡政便民、稽徵經濟之效果。

第一款 擴大書面審核

財政部為簡化稽徵作業，推行便民服務，均於每年 1 月初核定公布上一年度擴大書面審核營利事業所得稅結算申報案件實施要點，規定各業適用擴大書面審核案件之純益率，其法律依據為所得稅法第 80 條第 5 項規定，「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算之項目之查核準則，由財政部定之。」此為財政部網站賦稅法令釋函檢索系統所公告「擴大書面審核營利事業所得稅結算申報案件實施要點，以下簡稱「要點」之法律依據。惟從該項規定內容觀之，其授權應屬查核方法（包括影響所得額之帳簿憑證與會計記錄及資產估價等有關課稅基礎事實之查證）之規範，並無關於所得衡量方法之授權（如前文所提所得稅法第 25 條及第 26 條對國際運輸、國外影片等事業在法條中明定按其營業收入之一定百分比認定營利事業所得額），稽徵機關在「要點」中核定之各業純益率，顯已逾越了法律之授權範圍。

實務上「要點」係由省市國稅主管稽徵機關，即財政部所轄各地區國稅局分年輪流擔任召集人，會同其他四區國稅局，根據當年度社會經濟情況，依規定向各業同業公會徵詢意見後擬定，報請財政部核定公布。在「要點」第 2 點規定，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】合計在新臺幣 3 千萬元以下之營利事業，其年度結算申報，書表齊全，自行依法調整之純益率在下

列標準以上，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：

- 一、食米批發；農、畜、水產品批發市銷1 %
 - 二、米穀；食米零售；菸酒；金條、金塊、金片、金錠及金幣買賣；車客運2 %
 - 三、煤礦業；麵粉；豆類、麥類及其他雜糧；鹽；水產品；魚貨買賣；家畜及家禽買賣；粗製茶；精製茶；米糠油製造；汽油零售；廢紙批發；廢五金批發；回收資源批發3 %
- (核定之四~九各業別純益率略)
- 十、不屬於上列九款之業別6 %

經營兩種以上行業之營利事業，以主要業別（收入較高者）之純益率標準計算之。同「要點」第三至第十三點分別作如下之規定：

- 三、自行依法調整之純益率未達本要點規定之標準者，稅捐稽徵機關得於結算申報期限截止前，輔導營利事業自行調整達規定之純益率標準並繳清應納稅款，以收擴大書面審核效果。
- 四、申報適用本要點實施書面審核者，應依規定設置帳簿記載並取得、給與及保存憑證，其帳載結算事項，並依營利事業所得稅查核準則第 2 條第 2 項規定自行依法調整，調整後之純益率如高於本要點之純益率，應依較高之純益率申報繳納稅款，否則稅捐稽徵機關於書面審核時，對不合規定部分仍不予認列。
- 五、小規模營利事業所得之計算，應以本要點規定之純益率為準。如其於年度中途改為使用統一發票商號，應

將查定營業額合併已開立統一發票之營業額一併申報。其免用統一發票期間之實際營業額如經調查發現高於查定營業額時，應按其實際營業額併計適用本要點規定之純益率標準予以核定；若實際營業額大於本要點第 2 點規定之營業額者，不適用本要點。

- 六、理容業、沐浴業、計程車客運、酒吧或其他經核准免用統一發票依查定課徵營業稅之營利事業，適用本要點規定辦理者，其申報之營業額與查定之營業額如有不同，應擇高依本要點規定之純益率標準核定。
- 七、土地及其定著物（如房屋等）交易之損益，應單獨依營利事業所得稅查核準則第 32 條及第 100 條之規定計算，申報時應檢附有關憑證資料影本，以憑審查。
- 八、下列各款申報案件不適用本要點書面審核之規定：

- (一)不動產買賣之申報案件。
- (二)信託投資公司；投資公司及證券投資信託公司。
- (三)租賃業；廣播電視業（代客錄影除外）；建築及工程技術服務業；顧問服務業；信用調查服務；商品經紀業；不動產仲介、代銷；土地開發；不動產投資興建；不動產租賃；保險經紀；公證人服務；高爾夫球場；應收帳款收買；融資性租賃；保管箱出租；電力供應業；補習班；未分類其他教育服務；醫事放射所、醫事檢驗所；電影片租賃；停車場管理；市場研究及民意調查業等全年營業收入淨額及非營業收入合計在新臺幣 1 千萬元以上之申報案件。

(四)符合所得稅法第 11 條第 4 項規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其附屬作業組織或農會、漁會申報案件。

(五)國外營利事業在我國境內設有分支機構之申報案件。

(六)營業代理人代理國外營利事業申報案件。

(七)逾期申報案件。但依本要點第 2 點規定純益率標準調整所得額，並於申報期限截止前繳清應納稅款或無應納稅款者，可准其適用本要點規定辦理。

九、適用本要點之申報案件，經發現有短、漏報情事時，應按下列規定補稅處罰：

(一)短、漏報營業收入之成本已列報者，應按全額核定漏報所得額。

(二)短、漏報營業收入之成本未列報者，得適用同業利潤標準之毛利率核計漏報所得額，惟核定所得額，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。

(三)報非營業收入在新臺幣 10 萬元以下者，應按全額核定漏報所得額。

(四)短、漏報非營業收入超過新臺幣 10 萬元者，得就其短、漏報部分查帳核定，併入原按本要點規定之純益率標準申報之所得額核計應納稅額。

十、獨資、合夥組織之營利事業如經自動調整符合擴大書面審核標準，並繳清應納稅款者，其資本主或合夥人於辦理同年度綜合所得稅結算申報時，應將獲配之盈餘總額一併申報，並依所得稅法第 71 條規定辦理扣抵。

- 十一、營利事業 94 年度解散、廢止、合併或轉讓之決算申報案件，可比照本要點書面審核之規定辦理。
- 十二、依本要點規定書面審核之案件，於辦理抽查時，應根據「營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查要點」規定辦理。
- 十三、經營零售業務之營利事業經主管稽徵機關核定使用收銀機開立統一發票，且依規定設置帳簿並記載，當年度未經查獲有短、漏開發票情事者，可全年度適用本要點之純益率標準降低一個百分點。

財政部以較各業所得額標準為低之純益率為誘因，促使小規模之營利事業適用擴大書面審核，在業者方面可避免調帳查核之麻煩與困擾，在政府方面可收到一定之稅收，實際上形同攤派配稅之性質，卻收到簡政便民之效果。但政府為防杜少數取巧廠商；藉書面審核的掩護，不為記帳、進貨不取得發票，支付費用不辦理扣繳稅款，從而影響所得稅制度之建立，乃輔以抽查制度以嚇阻取巧者。因此，並非營利事業所得稅結算申報所申報所得額達各該業所得額標準，即可高枕無憂，免於調帳查核之困擾。

第二款 簡易申報案件

小規模營利事業，依營業稅法第 13 條第 3 項規定，指除銀行業、保險業、信託事業、短期票券業、典當業、特種行業以外之規模狹小，平均每月銷售額未達到財政部 75 年 7 月 12 日(75)台財稅第 526254 號函規定之 20 萬元營業額者，因屬小規模營利事業，規模狹小，未使用統一發

票，其營業額係由該管稽徵機關採核定方式為之，至於營利事業所得稅部分，係於所得年度之次一年度年中，由營業稅核定檔直接將全年核定之營業額轉至營利事業所得稅檔，再以其全年營業額依該年度之擴大書面審核營利事業所得稅結算申報案件實施要點規定各業之純益率，設算盈餘總額，將核定之獨資、合夥事業之盈餘總額直接歸併資本主或合夥人之綜合所得總額，核定應補或應退之所得稅。

財政部高雄市國稅局 82 年 3 月 25 日財高國稅審一字第 82007743 號函釋「小規模營利事業所得稅除以簡易申報書申報外，係依各行業別擴大書面審核純益率核定開徵，惟部分行業（如房地產買賣業）不適用擴大書面審核結算申報，其營利事業所得稅之核課，請按左列原則辦理：1. 依「營利事業所得稅簡易申報書實施辦法」，辦理結算申報之案件若申報所得額達該業所得額標準者，應依所得稅法第 80 條規定，即以其申報所得額為準。2. 其餘案件除能提示收入、成本、費用及損失等資料以供查核者外，其全年所得額均應按同業利潤標準核定。」

另應注意者，使用簡易申報書之小規模營利事業，若實際營業額大於前查定之營業額甚多，已超過起徵點，則應自動辦理結算申報，不適用所得稅法第 79 條第 1 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，納稅義務人不得提出異議；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，為所得稅法第 79 條第 2 項所明定。「本件原告 68 年度係核定免用統一

發票之商號，其當期之營利事業所得稅，未辦理結算申報，經被告機關依查定之營業額換算核定所得額，因未達起徵點，予以免稅在案。嗣被告機關另行查得原告當年度5、6月份，有進貨金額3,650,203元之事實為原告所不爭。經被告機關換算銷貨額應為4,620,510元，如此則實際營業額大於前查定之營業額甚多，已超過起徵點，乃據以重新核定其所得額，補徵其應納營利事業所得稅額為147,037元，揆諸首揭法條規定，自屬適法。」⁹其之前因屬小規模營利事業，規模狹小，未使用統一發票，營業額係由稽徵機關採核定方式為之，並依查定之營業額換算核定所得額在案，嗣稽徵機關另行查得其實際營業額大於前查定之營業額甚多，雖之前已核定所得額在案，並不因此即免除被稽徵機關重新核定所得額，補徵其應納之營利事業所得稅。

第七項 綜合所得之標準扣除額

所得稅法第17條中，關於綜合所得淨額之計算，容許納稅義務人在標準扣除額與列舉扣除額間所做之選擇，僅涉及納稅義務人當年度綜合所得稅之一部份的課稅事實。納稅義務人並不因為選擇採標準扣除額，而使其當年度之綜合所得淨額全部皆應以推計的方法計算之。故推計課稅亦可能規定僅適用於其一部分¹⁰。其立法理由為：「仿美國辦法增列標準扣除額，俾納稅義務人未能提供單據證明者，亦得適用，申報核稅手續，乃得益趨簡便。」

⁹ 最高行政法院 70 年度判字第 303 號判決。

¹⁰ 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查(上)，植根雜誌第 19 卷第 11 期，頁 29。

第二節 對重大逃漏之調查

財政部於民國71年修正所得稅法時，增訂第83條之1條文，其立法理由為：「為加強稽徵，有效調查逃稅案件，對於涉有重大逃漏稅嫌疑者，在實務上有必要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加以調查，並據以核定其所得額及應納稅額查核。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。」所以本類型推計方法之採用，重點乃在於調查納稅義務人逃漏稅情事之有無，亦即針對三段論法之大前提--稅捐構成要件進行調查，與其他類型之推計方法主要係針對小前提—課稅事實進行推計有所不同。

大法官亦在釋字第309號解釋文中，對本條文規定如發現有重大逃漏稅嫌疑之案件，以法律明定其調查方法，作出與憲法尚無牴觸之確認解釋：「中華民國71年12月30日修正公布之所得稅法第83條之1規定：『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。』『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。』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。」

就所得稅法第83條之1規定，如發現納稅義務人有重大

逃漏稅嫌疑，稽徵機關可採行之間接證明所得法，似乎只可就資產淨值、資金流程、不合營業常規之營業資料等三種方法進行調查，此種立法與日本之立法方式相似，即對可採行之方法做個別、具體之規定，惟此種列舉方式最大之缺失為劃地自限，難免有遺漏或不周延之處。以下僅就銀行存款法及淨值證明法兩種間接證明所得法予以說明，至有關不合營業常規之營業資料，財政部另訂有「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」，因性質與上述兩種間接證明法不同，將於本章第四節第四項第五款再作說明。

第一項 銀行存款資料

所得稅法第83條之1規定，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。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。其中所謂對資金流程之營業資料進行調查，即指以納稅義務人或關係人銀行存款帳戶款項存取情形資料，作為認定納稅義務人所得額是否短漏報之依據的方法，以銀行存款法作為納稅義務人所得額之查核資料，即為推計方法中所謂的銀行存款法。

銀行存款法並不用於一般的所得額查核，而是當納稅義務人有重大逃漏的嫌疑時，稽徵機關才採用之，且應事先報財政部核准後方得進行調查。「關於收入總額部分：

按原告83及84年度申報愛彌兒托兒所純益率與其他同業相較偏低，乃依所得稅法第83條之1規定，報經財政部核准調閱原告系爭帳戶，並依據該帳戶當年度存入款項明細、訪調查紀錄表及所提示帳證資料，核定該托兒所各年度之收入總額。原告雖訴稱該托兒所皆依規定開立收據並留有存根及記帳資料供核，且系爭帳戶為原告本身與托兒所共用，其中存有利息收入、代收會款、書房收入、向訴外人莊文甫之借款、參加互助會得標款、零星存款等非屬托兒所之收入應予減除等語。惟系爭帳戶83年3月至12月及84年度存入款中，每筆存入金額與該托兒所之註冊費及月費均屬相當，存入票據亦有學生家長證明為註冊費及月費，且該托兒所亦於86年9月5日及同年10月28日派員至被告處說明該帳戶確為該托兒所之往來帳戶，此有談話筆錄可稽。」¹¹

以銀行存款法計算納稅義務人之所得額時，應注意非屬所得存款金額應予減除¹²。「就原告86年11月24日說明書所提出應予減除之款項，其中除83年度之私人款項、84年度向莊文甫借款部分、標會入款、其他款及下期學費等，因未能提示相關證明資料供核，且其所提示參加互助會之標單與主張存款之日、其金額等查對不符，而未予扣除外，餘者皆已扣除，更何況原告於準備程序中亦已自承標會款及零星款因時間久遠而無法提出相關證明。」¹³

¹¹ 臺中高等行政法院 94 年度訴字第 88 號判決。

¹² 盧欽滄，稅務調查與間接證明法，文笙書局股份有限公司，90年1月修訂6版，第10章10-5。列示依銀行存款法之原理所導出之所得計算公式為：銀行存款總額加計現金支出額減非所得存款與項目（為收入總額）減營業費用與成本減扣除額及免稅額等於課稅所得額，而課稅所得額與申報所得額之差額即納稅義務人短漏報之所得額。

¹³ 同註 11 判決。

於判決理由中亦可發現，原告並未依規定記帳，唯有調閱原告系爭銀行帳戶，並依帳戶當年度存入款項明細及訪調查紀錄表資料，方能證明納稅義務人有逃漏稅之情事，並據以核定該托兒所之收入「觀原告84年度之業務收入，其總分類帳上除並未記載現金期末餘額、亦未詳實記載收費細項外，經被告抽核其註冊費收據收執聯之結果，其中由銀行代收之部分原告亦無據實記載於日記帳上，且其所收取者分收取現金、銀行存款或收取支票等方式，卻全部均以現金科目記載。」¹⁴足證原告並未依規定完整且真實的設帳及記載該托兒所之收入情況，「是原告帳證應屬不全，依其所提供之日記簿、總分類帳、傳票及收據等，尚無法勾稽其本年度執行業務所得，縱使原告能提出學生名冊亦同，被告依財政部7410月29日台財稅第24071號函釋意旨及所得稅法第83條之1之規定，報經財政部核准調閱原告系爭帳戶，並依系爭帳戶當年度存入款項明細及訪調查紀錄表資料，核定該托兒所本件83及84年度之收入，列為原告此部分執行業務所得，自屬有據。」¹⁵原告既未盡其應有之協力義務，稽徵機關自得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額。

在稽徵實務上，以銀行存款法調查納稅義務人之稽徵方式，需相當慎重，除納稅義務人顯有重大逃漏之情節懷疑外，尚應報請財政部核准，因為動用銀行存款法，已對納稅義務人之私人經濟活動領域，作較深入之侵犯。因納稅義務人常會利用存款帳戶為進貨、銷貨款項之匯進匯出，尤其最近幾年，郵購或網路交易盛行，銀行存款法之

¹⁴ 同註 11 判決。

¹⁵ 同註 11 判決。

採用似有增加之趨勢¹⁶。

第二項 資產淨值資料

依所得稅法第83條之1規定，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之營業資料進行調查，蓋納稅義務人涉有重大逃漏稅之嫌疑，而要求其依法提供帳冊憑據等證明所得額之資料已屬不可能，乃規定就納稅義務人資產淨值進行調查，即為學說上之淨值證明法，淨值證明法為間接證明所得之方法之一，其基本原理在於運用會計學上資產等於負債加業主權益的基本原理，調查納稅義務人某一課稅年度之期初與期末之資產及負債金額，據以計算出期初與期末之差額，即為淨值之增加或減少，將此淨值之增加或減少金額扣除屬個人部分之支出費用部分，即為納稅義務人之推計所得額，淨值法一般使用於最後之調查方法，因其對納稅義務人之私經濟活動領域之侵入程度極深，因此所得稅法第83條之1為慎重起見，特別規定要求稽徵機關在發動調查前應謹慎小心，一旦發現納稅義務人有逃漏所得稅之嫌疑時，須得先報請財政部核准，才能就納稅義務人資產淨值進行調查。

故稽徵機關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。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，納稅義務人對於有利於己之事實，應負舉證之責。「原告

¹⁶ 黃慧英，同註5，頁129。

所經營之台中市歐風館係經核定使用統一發票自動報繳營業稅之商號，惟因該18家連鎖商號全由原告獨資經營，且原告係全部營業收入集中存入其各區銀行帳戶，財政部稽核組乃按原告各區連鎖商號原查定營業額比率核算各商號之違章金額，其中關於台中市歐風館部分，原告既未提示73年度收銀機及營收簿之紀錄供核，被告機關依據前述資料核定原告漏報營業收入73年度計1,681,796元，補徵其營業稅，核與首揭規定，並無違誤。原告起訴意旨，雖主張：稅務機關因原告對銀行存款無法逐筆解釋，即以認定為營業收入，有欠公允，對於依資產淨值調查而發現與申報所得不相當，應僅能補徵個人綜合所得稅，而不能以漏報營業收入云云。第查財政部稽核組於查獲原告之漏稅嫌疑後，即以財政部75年10月29日台財稅第7529752號函通知原告對涉案事實提出說明及舉證，原告逾期未提出說明，僅將其向銀行借款之證明郵寄財政部稽核組，經該組就其所提示之資料查對結果，部分為74、75年度所借貸，部分為清償以前年度之借款及購置房地產，或未存入本案有關之銀行帳戶，或於原查時已予扣除，未列計為營業收入，要皆與本案無關。另據原處分卷附稽核報告記載：『本組於查核時，對本案鍾君之可能所得來源，經營行業性質及銀行存款資料，均已逐一查明，並本罪疑唯輕原則，對平常收入未存入銀行部分，或存入款中經查為轉存銀行，私人借貸等非屬營業收入款項，或存入款中屬票據收入者，或金額較鉅者，均從寬未予列計為營業收入，更對查獲資料數度洽請鍾君提出說明，最後並依所得稅法第83條之1規定，以部函將查證結果函請其就有利於己之事實提出說明及舉證，惟逾期甚久，鍾君均無法具體說明。綜上本案本

組已盡查核之能事，並對當事人之立場充分考慮……』，而原告於75年9月30日於財政部稽核組之談話筆錄記載亦承認原告並無其他投資或所得來源，則財政部稽核組並無將非營業收入列為營業收入之情事，堪以認定。原告既未能就其有利於己之事實舉證證明，被告機關就其資金流程及資產淨值查核，依查得之資料據以補徵營業稅，依首揭法條規定，自非無據。原告所訴殊無可採。復查及一再願決定，遞予維持原核定，均無不合。」¹⁷本案納稅義務人既未能就其有利於己之事實舉證證明，稽徵機關就其資產淨值查核，依查得之資料據以補徵營業稅，自非無據。

第三節 課稅證據客觀上難以查證

營利事業所得額之計算，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，係所得稅法第24條所明定。但在有些情況，納稅義務人之所得額證據資料，由於實務上難以勾稽或掌握，而須由立法者直接在所得稅法對特定行業予以類型化，而逕採收入的一定百分比推計為所得額；或由於納稅人因遭受不可歸責於己的事由以致課稅資料滅失；或由稽徵機關主動運用實地訪查、實地調查、函詢、詢價、或參照上期等查得資料，作為徵納雙方之課稅依據，目的即在於當證據資料客觀上掌握確有困難時，得就其與所得額相關之收入、成本費用、損失或所得等資料予以類型化，設定各種收入、成本費用、損失或所得之標準等間接資料，作為徵納雙方之課稅依據。

¹⁷ 最高行政法院 78 年度判字第 413 號判決。

第一項 營業特性

立法者基於客觀上難以查證或查核時效上之理由，直接在所得稅法對特定行業予以類型化，規定其應(或得)不須按所得稅法第24條之規定以實質所得核計，而逕採收入的一定百分比推計為所得額。

第一款 直接適用-國外影片事業所得之推計

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2分之1為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。」國外影片事業在我國境內經營影片出租者，由於總機構在我國境外，且所拍影片分散世界各地放映，製片成本頗難正確分攤，查稽更為不易，所得稅法乃配合此一客觀上難予勾稽之性質，另訂較為簡便之方法，其立法理由即謂：「國外影片事業在中華民國境內經營影片出租者，對於影片成本難予勾稽，故規定劃一計算方法，俾有新準繩。」所以營利事業如符合上揭要件者，則其營利事業所得即不須按所得稅法第24條之規定以實質所得核計，而可按其出租影片之收入一定的百分比間接推計之。

所以只要是所得稅法第26條所規定的事業，別無選擇一律適用，由於本條文構成要件(國外影片事業)及法律效果(片租收入的一定百分比)非常明確，經以本法條從司法網站搜尋判決，均查無資料，可見其最沒有爭議。

第二款 須經事先核准方能適用-國際運輸等事業 所得之推計

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納稅義務人須經財政部事先核准，方有所得稅法第 25 條適用之餘地。其立法理由為：「外國國際運輸事業在我國設有分支機構營業者，如准許比例換算在所我國之所得額，每因其總公司所得額數年始能核定，以致對我國之應納稅額亦拖延無法確定，不僅稅務行政上增加困難，且亦可能涉及時效問題，故概以營業收入 10% 為所得額，俾便徵收」。

營利事業之所得額原則上應依所得稅法第 24 條規定計算，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。僅於例外符合所得稅法第 25 條規定之情況下，即「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% 為中華民國境內之營利事業所得額。但不適用第 39 條關於虧損扣除之規定。」始得依該條規定計算之，故若納稅義務人認依所得稅法第 25 條規定計算所得對其較有利，須先經財政部依申請人所提供之合約逐案核准（並非依申請人之營業性質一次核准其所有之營業收入均應按該法條規定計算所得額），始得適用該法條

規定計算所得額，否則即須依所得稅法第 24 條規定，以實際之收入減除成本之方式計算所得額。又所得稅法第 25 條規定僅適用於經營國際運輸、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，並不適用於出售機器設備業務。

以外國工程包商在我國境內承包建設工程為例，依約由該外國工程承包商在我境外採購供應材料及機器設備之價款，應依法課徵營業稅及所得稅。所得稅部分：應依下列方法擇一辦理。

- 一、辦理結算申報：依所得稅法第 24 條規定，以其全年收入總額(含該項國外採購供應材料及機器設備部分)減除各項成本費用，損失及稅捐後之純益額為所得額，依同法有關規定申報納稅，惟有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有不合營業常規之安排，應依所得稅法第 43 條之 1 規定辦理。
- 二、申請依所得稅法第 25 條規定辦理：該項國外採購供應材料及機器設備，係屬營建工程之包工包料，應併同其他各項提供技術服務所取得之報酬，依上開法條規定報繳所得稅。」

故國外設備採購合約，究係屬營建工程之包工包料，抑僅係單純之買賣，關係到辦理結算申報之方式。「巴拿馬商巴布科克威爾科克斯國際股份有限公司台灣分公司係美商巴布科克威爾科克斯公司於中華民國境內之營業代理人，依所得稅法第 41 條規定，代該公司就中華民國來源所得單獨設立帳簿，計算營利事業所得並辦理結算申報，該美商公司 86 年度承作台電公司之工程，除 FGD 供貨及勞務提供(台中火力發電廠第 5 至 8 號機煙氣去硫系統採購)

合約係按所得稅法第 24 條規定，以收入減實際成本費用後之純益額為所得額外，其餘部分（台中火力發電廠第 5 至 8 號機鍋爐設備）屬採購（供貨）合約者，依所得稅法第 24 條規定，以收入減成本費用後之純益額為所得額；屬技術顧問合約者，則報經財政部核准依所得稅法第 25 條規定，以營業收入之 15% 為所得額。據此，該美商公司列報其 86 年度營業收入 135,188,216 元、全年所得額計虧損 26,069,586 元。嗣台北市國稅局查得其本期係承續前期承包台電公司台中火力發電廠第 5 部至第 8 部機火力發電工程，非單純之買賣機器，乃依財政部 77 年函釋意旨，認其採購（供貨）合約係屬營建工程之包工包料，應併同其他各項提供技術服務所取得之報酬，依所得稅法第 25 條規定就該公司境外採購器材採 FOB 交貨，經台電公司開立信用狀，由該公司於 86 年間所取得之分年押匯貨款計 2,490,000 元，併予計入營業收入，核定全年所得額為 20,651,732 元【計算式： $(135,188,216 + 2,490,000) \times 15\% = 20,651,732$ 】...

本件爭點厥在該美商公司與台電公司台中火力發電廠第 5 部至第 8 部機鍋爐設備採購合約，究係屬營建工程之包工包料，抑僅係單純之買賣。經查該美商公司與台電公司簽訂之鍋爐設備採購合約與鍋爐設備提供安裝、試車等技術顧問服務合約，形式上雖係二不同之契約，然查後者明定其係就台電公司依前者所購買之台中火力發電廠第 5 至第 8 號機鍋爐設備提供有關之技術服務，其服務內容包括該美商公司所供應設備適當安裝、啟動及操作之服務，而有關鍋爐設備之安裝及操作，亦約定應於該美商公司所屬工程師之監督及指導下進行，亦即採購之鍋爐設備安裝時，該美商公司之工程師必須到場，且就此服務約定給付報

酬，有上開契約影本在卷可資參照。...可見該美商公司除提供該鍋爐設備外，仍須提供安裝、操作等相關之技術服務，自非單純之鍋爐採購；究其實質，該技術服務合約乃屬鍋爐設備合約之附約，二者實屬同一，系爭供貨合約可併入技術合約，甚為顯然」¹⁸，故本件鍋爐設備採購合約經稽徵機關認定屬營建工程之包工包料，應併同其他各項提供技術服務所取得之報酬報繳所得稅，即為高等行政法院所採納。

第二項 各業耗用原料通常水準

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，其超過部份，非經提出正當理由經稽徵機關查明屬實者，不予減除。」另營利事業所得稅查核準則第58條第3項也規定，「前項各該耗用原料之通常水準，由主管稽徵機關會同實地調查，並洽詢各該業同業公會及有關機關擬定，報請財政部核定。」查其立法理由為「邇來稽徵機關曾從事調查各製造業之原料耗用率以為查帳時調整之依據，故明文規定，俾免爭執。」，可見各業耗用原料通常水準在欠缺法源依據之前，基於稽徵實務上難以勾稽或掌握之考量，已經由稽徵機關採用作為查帳時調整之依據，並行之多年，惟因爭執不斷，乃於所得稅法明文規定，但徵納雙方對於耗用原料通常水準的擬定與引用還是爭執不斷，容於第五章第四節第一項再作進一步之探討。

另依所得稅法施行細則第31條規定，製造業之營利事業所得額計算如下：

¹⁸ 台北高等行政法院 93 年度訴字第 1895 號判決。

(一)、期初存料+進料-期末存料+直接人工+製造費用=製造成本；(二)、期初在製品盤存+製造成本-期末在製品盤存=製成品成本；(三)、期初製成品盤存+製成品成本-期末製成品盤存=銷貨成本；(四)、銷貨-銷貨成本=銷貨毛利；(五)、銷貨毛利-(銷售費用+管理費用)=營業淨利；(六)、營業淨利+非營業收益-非營業損失=純益額(即所得額)。

因此在計算製造業之營業成本時，須先行計算所耗用之製造成本，而製造成本最為複雜者即為原物料之耗用，因各行業產品均不相同，加以相關之成本會計紀錄相當繁瑣，若原料耗用無法依營利事業所得稅查核準則第58條規定核實時，即須依各業原料耗用通常水準核定。

原物料之耗用經常為製造業營業成本之主要成份，稽徵機關對於製造業製造成本中原料耗用之查核，必須對相關原物料之耗用加以勾稽核對，而有關原物料之查核，若納稅義務人相關原物料之領、耗、存料，無法符合營利事業所得稅查核準則第58條第1項規定之：「已依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法設置帳簿，平時對進料、領料、退料、產品、人工、製造費用等均作成紀錄，有內部憑證可稽，並編有生產日報表或生產通知單及成本計算表，經內部製造及會計部門負責人員簽章者，其製品原料耗用數量，應根據有關帳證紀錄予以核實認定。」則其耗用之原料，依查核準則58條第2項以下之規定應按：各該業通常水準、上期標準及調查查定標準之順序認定。如超過各該業通常水準，超過部分，除能提出正當理由，經查明屬實者外，應不予減除

因此製造業有關營業成本中原、物料之查核，若無法依帳載核實時，則依財政部頒訂之各該業通常水準加以核

算耗用量，換言之有關製造業之製造成本中原料耗用之核定，當納稅義務人無法提出符合營利事業所得稅查核準則第58條第1項規定之帳證者，其耗料數量若超出各業耗料通常水準者，即依各業通常水準之耗料標準核定，因此各業耗料之通常水準，為推計製造業製造成本之標準。「上訴人普大預拌混凝土股份有限公司83年度營利事業所得稅結算申報，經被上訴人財政部臺灣省中區國稅局依財政部81年6月13日台財稅第810218142號函訂頒之『水泥製品業原物料耗用通常水準』（下稱81年耗用水準）核定全年所得額新臺幣（下同）6,866,699元，補徵稅額1,677,115元（含核定利息1,925元）。」¹⁹上訴人不服，就營業成本原料超耗項目，循序提起行政訴訟。起訴主張：財政部依所得稅法第28條規定，以87年9月4日台財稅第870664397號函發布『水泥業及水泥製品業原物料耗用通常水準』（下稱87年耗用水準），作為該行業原物料耗用之通常水準。該耗用水準係財政部為協助下級稽徵機關於查核水泥業及水泥製品業時，所訂頒之解釋性規範，屬稅捐稽徵法第1條之1所稱依稅法所發布之「解釋函令」，即屬行政程序法第159條第2項第2款之解釋性行政規則，對於尚未核課確定案件應予從優適用，此見解已為原審法院90年度訴字第113號判決所採（經查，該判決業經本院92年判字第1076廢棄）。且87年耗用水準本未排除81至86年度之查核營利事業所得稅結算申報適用，此有該耗用水準明文：「．．．80年度以前案件，仍應適用原頒訂之標準」之反面解釋可證。上揭81年及87年耗用水準間有利上訴人之差異，應屬所得稅法第28條所稱超過各該業通常水準具有正當理由

¹⁹ 最高行政法院 94 年度判字第 00902 號判決。

者，應予以作為營業成本減除。蓋81年耗用水準未顧及上訴人及同業已改良原料配方使用爐石粉、飛灰之現實，仍以純水泥作配方考慮，迄87年耗用水準始予改善，證實81年耗用水準本不完整及不切實際。被上訴人未依87年耗用水準查核，於法有違，為此訴請撤銷原處分。

被上訴人臺灣省中區國稅局則以：上訴人本期不符合營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第58條第1項依據有關帳證記錄核實認定，並不爭執。僅爭執本期83年度結算申報應依87年耗用水準核定。惟：一般稱為「解釋令」或「解釋函」係指上級行政機關於下級行政機關法律適用發生疑義或歧見時，為保持行政決定之一致性，本於監督權所下達之法定解釋基準，其範圍頗多涉及法令中不確定法律概念之具體化或細部化之詮釋；而財政部訂頒之各該業耗用原料通常水準，係由主管稽徵機關會同實地調查，並洽詢各該業同業公會及有關機關擬訂，報請財政部核定，足具客觀性及法律上之效力，係一種行政命令，並非係法令解釋，自無稅捐稽徵法第1條之1適用。再87年耗用水準已明定自查核87年度營利事業所得稅結算申報案開始適用，依中央法規標準法第14條規定法規特定有施行日期，或以命令特定施行日期者，自該特定日起發生效力，則87年耗用水準對本件83年度結算申報案並不生效力，非得適用等語，資為抗辯。

最高行政法院之見解為：「稅捐稽徵法第1條之1所謂『解釋函令』，係指財政部依稅捐稽徵法或其他稅法所發布之解釋性行政規則而言，至於財政部依法律授權所發布之法規命令，則不包含在內。...耗用水準係對不同業別，於不同時期，依各業實際生產方式所調查訂定者。製造業

生產時耗用原料之水準，常於不同時期，因生產方式之不同而異，故該耗用水準並非於所得稅法第 28 條訂定時即固定不變，是財政部為執行法律所頒訂之『81 年耗用水準』及『87 年耗用水準』，非屬解釋法律性質之函令，非稅捐稽徵法第 1 條之 1 所稱解釋函令。司法院釋字第 287 號解釋係關於行政主管機關就行政法規所為之釋示為解釋，財政部頒布之耗用水準既非解釋性函釋，該解釋即與此無關。上訴人主張『87 年耗用水準』抵觸稅捐稽徵法第 1 條之 1 之規定云云，惟查，財政部 87 年耗用水準既明定『自查核 87 年度營利事業所得稅結算申報案件開始適用』，則上訴人上述主張，即非可採。又所得稅法第 28 條雖未明文授權稽徵機關訂定各同業耗用原料通常水準，然稽徵機關為執行該法，未對人民之自由權利增加法律所無之限制，自得依職權訂定各同業耗用原料水準，以為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，仍非憲法所不許（司法院釋字第 443 號解釋參照），則上訴人主張 87 年耗用水準之訂定有違租稅法律主義云云，亦無足採。從而，原審將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。」²⁰

本文以為，製造業生產時耗用原料之水準，常於不同時期，因生產方式之不同而異，類似上述 81 年耗用水準已不完整及不切實際多年，然稽徵機關迄 87 年始予改善，可見耗用水準未顧及原料配方業已改良之現實所在多有，依規定各該耗用原料之通常水準，由主管稽徵機關會同實地調查，並洽詢各該業同業公會及有關機關擬訂，報請財

²⁰ 同前注判決。

政部核定，可是通常水準到底應多久調查一次？如何確實執行調查程序？各該業同業公會之意見如何被洽詢？洽詢時通常水準認定與稽徵機關不同又應如何決定？訂定之各同業耗用原料通常水準不確實應如何救濟？在查核準則之規定均付之闕如，完全視主管稽徵機關之誠意，此無異為爭訟之源。

第三項 納稅人因免責事由以致資料滅失

當營利事業遭受不可歸責於己的下列特殊情況時，依營利事業所得稅查核準則第11條規定，稽徵機關得依該事業以前3個年度經稽徵機關核定純益率之平均數核定其課稅所得額，並免於依所得稅法第83條就查得資料及同業利潤標準核定所得額之懲罰性對待：

- 一、營利事業當年度關係所得額之全部或者一部之原始憑證，遭受不可抗力之災害（如火災、水災、震災或其他不可抗力之天然災害等），而致帳證滅失者²¹。
- 二、營利事業當年度關係所得額之全部或一部之原始憑證，倘若經有關機關調閱（有關機關一般指司法機關、檢調單位、財稅機關因查核或勾稽納稅義務人之所得

²¹ 按營利事業當年度關係所得額之全部或一部之原始憑證，遭受不可抗力之災害（如火災、水災、震災或其他不可抗力之天然災害等），而致帳證滅失者，納稅義務人應依營利事業所得稅查核準則第102條第1項第2款之規定於事實發生日之次日起15日內，檢具清單及證明文件報請該管稽徵機關派員勘查，如有特殊情形，不能於災害發生日之次日起15日內向稽徵機關報備者，得比照行政訴訟法第91條有關（回復原狀之聲請）之規定「因天災或其他不應歸責於己之事由，致遲誤不變期間一個月內，於其原因消滅後一個月內，如該不變期間少於一個月者，於相當之日數內，得聲請回復原狀。」

稅資料)，以致滅失者。

惟依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法之規定，營利事業之帳簿憑證應留置於營業場所，前述之帳證若因攜離營業場所，以致遭受不可抗力之災害而滅失者，則無前揭依前3年核定純益率之平均數核定之適用，而應依所得稅法第83條及同法施行細則第81條規定，就查得資料及同業利潤標準核定所得額。以廣富食品股份有限公司（上訴人）83年度營利事業所得稅結算申報案為例，財政部臺灣省北區國稅局（被上訴人）初查以其未提示帳證供核，遂按同業利潤標準核定其課稅所得額新台幣12,318,313元。上訴人不服，主張因經營利潤微薄（檢附81年至83年之損益表），且83年之帳簿憑證乃因簽證會計師之違法案件而遭調查局連帶查扣，以致關係所得額之全部或一部之原始憑證有所滅失，雖經領回整理仍有不全，自應有查核準則第11條第2項及第3項之適用，申請准予依上訴人前3個年度核定之純益率平均數重新核定83年之課稅所得額。

最高行政法院的判決理由則謂：「所謂『遭受不可抗力災害』或『有關機關因公調閱』，係指關係所得額之原始憑證有上開不可抗力災害或因公調閱等不可歸責於營利事業之原因而言。...又依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第25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。』上開規定乃基於帳簿憑證與會計紀錄，關係查帳核稅至深且鉅，故有由納稅義務人依規定設置、

取得、使用、保管並隨時提供查核之必要。本件依原審判決所確定之事實，法務部調查局在偵辦李文鑫集團之犯罪刑案時，查獲所有委請該犯罪集團所屬會計師報稅之各家公司相關資料，其中有關上訴人公司部分之帳冊，僅有分類帳、薪資清冊、各類所得申報書（扣繳憑單）、83年度結算申報書各1本、401表申報書6份、出售報廢資產明細表1張，資料不完整，且上訴人亦聲稱現不知帳冊之所在，足認無從依查得資料核定上訴人本年度所得額，則被上訴人依所得稅法第83條第1項規定，按同業利潤標準核定營業淨利，自無不合。據此，原審已盡調查能事，且被上訴人就本件調查，已符合行政程序法第36條、第37條及第166條相關規定。又本件上訴人83年度營利事業所得稅係委託會計師查核簽證，並辦理結算申報，於法務部調查局偵辦李文鑫集團之犯罪刑案時，已非屬查核簽證期間。上訴人帳簿憑證未依規定留置於營業場所，以備主管機關隨時查核，已與上開規定有違。而其未依規定將帳簿憑證索回並放置於營業場所，核屬應注意能注意而不注意之重大過失，與偷竊、搶奪及戰爭等人禍之突發狀況，無從注意者有別，自無營利事業所得稅查核準則第11條第2項所謂『遭受不可抗力災害』規定之適用，原審判決自無理由矛盾之情形。」²²故營利事業之帳簿憑證若因攜離營業場所，以致遭受不可抗力之災害而滅失者，則無法適用營利事業所得稅查核準則第11條所規定依其前3年純益率之平均數核定。

此外，營利事業以外的所得稅納稅義務人，如執行業務者或有財產交易所得的個人等，若遭受上述不可抗力之

²² 最高行政法院94年度判字第00107號判決。

災害或經有關機關調閱，而致帳證滅失者，並無前揭依前三年平均核定純益率之適用，而應依所得稅法第83條及同法施行細則第81條規定，就查得資料及同業利潤標準核定所得額，此處帳證滅失免責規定的對象，將營利事業以外的納稅義務人予以疏漏，形同對前述納稅義務人之不幸遭遇再加一重打擊，倘若真遇此情形，應可主張相關免責規定的一體適用，以符平等原則。

第四節 違反協力義務

國家依法課稅，當稽徵機關進行調查時，納稅義務人未備置收支了然之帳簿，或所備帳簿不全，或帳載內容不正確致帳簿內容欠缺憑信性，或納稅義務人或其交易關係人不予協力、答覆不實致不能取得直接資料，而無法正確計算其所得者，依照司法院釋字第218號解釋意旨，「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。」肯認稅法上之「推計課稅原則」與憲法第19條所規定之租稅法律原則不相牴觸。

所得稅係以核實課稅為原則，稽徵機關為能掌握納稅義務人真實之所得額，必須掌握納稅義務人經濟活動結果之證據資料軌跡，而基於稽徵經濟原則及尊重私人經濟領域，所得稅法即課以納稅義務人種種協力義務，以為查得真實所得之所需，在自由經濟國家，政府不應過度干預人

民之私經濟活動，由於課稅標的之所得乃納稅義務人從事私經濟領域活動之成果，而證明所得之方法，為將過去一定期間內，經濟活動軌跡之全部證明資料，悉數顯現於外觀，但這些證明所得額之證據資料軌跡，保存於納稅義務人之私人領域中，緣於私人領域之尊重，以及稽徵機關對證明所得額之證據資料掌握之困難，政府一般均以立法方式，課以納稅義務人依法設帳記載、取得及保存憑證、辦理結算申報及提示帳證等協力義務。

當納稅義務人違反前述之協力義務，致稽徵機關無法查得真實之所得額時，則得依查得之資料或同業利潤標準等推計方式核課所得稅，由於查得之資料或同業利潤標準等推計方式常隱含有懲罰效果，因此這種推計課稅方式乃成為稽徵機關要求納稅義務人盡其協力義務之最主要手段。以下就納稅義務人違反各種協力義務之情形分述之。

第一項 未依規定設帳及記載者

營利事業之營業活動既多且雜，稽徵機關為掌握營利事業所得額之衡量，在所得稅法第 21 條規定「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。前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使用、保管、驗印、會計處理及其他有關事項之管理辦法，由財政部另定之。」可見帳簿憑證之製作與會計紀錄之整理，關係查帳核稅至深且鉅，為適應各業之實際情況與差異，所得稅法僅作上述原則性之規定，並授權財政部訂頒「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」(以下簡稱管理帳證辦法)俾供徵納雙方遵循。

在設帳方面，不論是否屬於實施商業會計法之營利事業者，均依買賣業、製造業、營建業、勞務業及其他各業規定應設置之帳簿種類（管理帳證辦法第 2 條）。營利事業總機構以外之其他固定營業場所，採獨立會計制度者，應依上述規定設置帳簿；未採獨立會計制度者，另按其業別規定設置帳簿（管理帳證辦法第 4 條）。

為防止營利事業使用帳簿不當，隨意抽換更改，該管理辦法明定營利事業設置之日記簿及總分類帳兩種主要帳簿中，應有一種為訂本式。但因近年來電腦普及，企業紛紛使用電子計算機記帳，故採用個人電腦記帳，或經主管稽徵機關核准採用電子計算機處理帳務者，無需為訂本式，以為配合（管理帳證辦法第 7 條）營利事業使用電子計算機處理帳務，應依商業會計法第 40 條及「商業使用電子計算機處理會計資料辦法」之規定辦理（管理帳證辦法 9 條）。

為期所使用之帳簿明確，便於查核認定，營利事業應依規定設帳及記載，並應於帳簿使用前依序逐頁編號。主管稽徵機關得於年度中輔導檢查營利事業帳簿憑證，並於受檢帳簿加蓋檢驗章（管理帳證辦法第 10 條）以為確認。經輔導檢查並加蓋查驗章之帳簿，當年度因故不能繼續使用時，應報請主管稽徵機關備查（管理帳證辦法第 15 條）。

依營利事業所得稅查核準則第 2 條之規定，營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。此外，登帳方式亦規定營利事業設置之日記簿或小規模營利事業之進項登記簿，應按會計事項發生之次序逐日登帳，至遲不得超過 2 個月，前項期限自會計事項發生書立憑證之次日

起算。(管理帳證辦法第 17 條) 記帳本位，應以新臺幣為主，如因業務需要而以外國貨幣記帳，仍應在其決算表中將外國貨幣折合新臺幣(管理帳證辦法第 19 條)。

故稽徵機關於進行營利事業所得稅、執行業務所得或自力耕作等所得之調查或復查時，納稅人若有以下未依規定設帳及記載之情況者，稽徵機關即得以推計課稅方法核定其所得額。

第一款 營利事業未依規定設帳記載

營利事業所得稅查核準則第 3 條規定，「營利事業未依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法之規定，設置帳簿並記載者，除依稅捐稽徵法第 45 條之規定²³辦理外，並通知限期補正，逾期未辦理者，應依所得稅法第 83 條之規定(依查得之資料或同業利潤核標準)核定其所得額。」

營利事業應設置之帳簿種類，應與其所經營業別規定設置之帳簿種類相符，譬如經營服裝製造業者，若僅依買賣業規定設置帳簿，即為未依管理帳證辦法之規定設置帳簿並記載。「原告奇異服裝有限公司係服裝製造加工業，其 57 年度營利事業所得稅結算申報，於財政部台北市國稅局進行復查時，雖曾提出直接原料明細表及單位成本分析表，但未設置存貨帳及服裝加工製造有關成本之紀錄。且

²³ 稅捐稽徵法第 45 條第 1 項「依規定應設置帳簿而不設置，或不依規定記載者；處新台幣 3 千元以上 7 千 5 百元以下罰鍰，並應通知限於 1 個月內依規定設置或記載；期滿仍未依規定設置或記載者，處新台幣 7 千 5 百元以上 1 萬 5 千元以下罰鍰，並再通知於 1 個月內依規定設置或記載；期滿仍未依照規定設置或記載者，應予停業處分，至依規定設置或記載帳簿時，始予復業。」

在直接原料明細表內並無產品、名稱、規格，又未能補提製表之原始資料，以致無從勾稽進銷之情況，奇異服裝有限公司既自承並無法定證明所得額之帳簿記載，則財政部台北市國稅局按該公司銷貨帳所載內容分為買賣布料、成衣製造、買賣服裝來料及買賣業自料等 4 類，依照同業利潤標準核定其所得額，據以補徵所得稅，按之所得稅法第 83 條第 1 項規定，非無根據。」²⁴，惟若營利事業能於國稅局審查期間，補提可供勾稽進銷情況之存貨帳及服裝加工製造有關成本之紀錄，稽徵機關就應核實認定其所得額。

第二款 執行業務者及補習班等成本及必要費用標準

所得稅法施行細則第 13 條第 2 項規定「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之。」同條第 3 項規定，「前項收費及費用標準由財政部各地區國稅局徵詢各該同業公會意見擬定，報請財政部核定之。」所以執行業務者若違反前述之協力義務，稽徵機關得照同業一般收費及費用標準核定之。其一般收費及費用標準，係依所得稅法施行細則第 13 條規定，由財政部所管各地區國稅局徵詢各同業公會意見擬定後，報請財政部核定公佈。

另依執行業務所得查核辦法第 8 條規定，執行業務者於規定期限內辦理結算申報並能提供證明所得額之帳簿憑證、文據調查者，其執行業務所得應依帳載核實認定。其

²⁴ 最高行政法院 62 年判字第 635 號判例。

未依規定提供調查者，應依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定之收費及費用標準核定其所得額。又執行業務所得查核辦法第2條第2項規定，私人辦理之補習班、幼稚園、托兒所、養護、療養院所，不符合免稅規定者，其所得之查核準用本辦法。「上訴人既未能提示帳簿文據供調查，則被上訴人依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定訂定之收費及費用標準核定其所得額，即屬有據。上訴人主張核實認定，即必須提供能證明所得額之帳簿、文據供調查，換言之，上訴人對該有利於己之事實，依上開查核辦法負有舉證責任。行政訴訟法第133條規定法院應依職權調查證據，僅使行政法院於判決時，作為判決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，其主觀舉證責任並不能因法院採職權調查證據而免除。」²⁵因此有關私人辦理之補習班、幼稚園、托兒所、養護、療養院所，若未依法設帳載或未依規定提供調查者，應比照執行業務所得者，依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定之收費及費用標準核定其所得額。

有關執行業務者中西醫之成本費用部分，雖有財政部令頒之各年度執行業務者費用標準，可資依循參酌，然而就中西醫院診所部份，依所得稅法第14條第1項第2類規定，其耗用之藥品、材料成本應從業務收入中減除，但有關執行業務者之藥品耗材，並未如營利事業中之製造業訂有一般之耗用標準，因此當執行業務者無法提示帳載憑證供查核時，稽徵機關即以推計方式核定其藥品耗材，「關於藥品材料費部分：依據全民健康保險用中藥品項之範

²⁵ 最高行政法院 92 年度判字第 1138 號判決。

圍，系爭中藥藥材，核非全民健康保險給付項目範圍，原告於復查主張84年所加入藥方之中藥材料，係業務所必需，共計615,794元，其中科學中藥117,917元，復查已獲追認，餘中藥藥材497,877元，係做成"補筋丸"供病患使用，以加速療效，並提示"補筋丸"處方箋供核。惟就系爭中藥藥材進貨數量查核結果，枸杞數量為5,272公斤，蛤蚧共計3,573對，顯與一般處方箋之劑量不成比例，有違常理。原告訴願、再訴願、行政訴訟復主張當年度購入之藥材並未於當年度用完，前後主張相互矛盾，原告又未能提出積極之證據以證明其主張之事實為真正，故本件尚難認其系爭藥材確實供該醫院病患使用，核非屬執行業務之直接必要費用，原核否准認列，依法並無不合。」²⁶有關藥品耗材之耗用涉及醫療專業之知識領域，查核相當不易，在中小型之醫療診所，由於會計帳證難以完全符合規定，其藥品耗材可被核實認列者極少，因此以推計方式核定之案件極多，產生之爭議相對既多且雜，成為爭訟之源。

第三款 自力耕作漁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，自力耕作、漁、牧、林、礦之所得，以收入減除必要成本及費用後之餘額為所得額。再依所得稅法施行細則第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記錄及確實憑證者，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。前項標準，由財政部各地區國稅局擬訂，報請財政

²⁶ 最高行政法院 91 年度判字第 1576 號判決。

部核定之。現行之自力耕作漁牧收入及成本及必要費用標準，財政部因考量自力耕作漁牧業之實際獲利狀況及保障扶植自力耕作漁牧業，因此自力耕作漁牧業之成本及必要費用率均核定為100%，換言之，自力耕作漁牧林礦業者之收入可100%扣除，而使所得額均為零。

本文認為由現行之實務觀之，所謂由財政部擬訂成本及必要費用之減除標準，等於賦予財政部一張空白支票，而任由財政部隨意擬訂該項標準，自力耕作漁牧業之成本及必要費用率可以均訂為100%，換言之等於對自力耕作漁牧林礦業者之給予免稅之特殊優惠。財政部究竟如何考量判斷該業之實際獲利狀況，以及其欲保障扶植那種行業，完全依財政部單一行政部門決定，而不須經過議會的審查，本文雖認同對自力耕作漁牧業的保障扶植，但此種決策程序卻已經完全違反租稅法律主義之法律保留原則。

第二項 未依規定給與、取得或保存憑證者

憑證為確認事實之憑據，故憑證如何取得、給與或保管，對營利事業所得稅之查核關係重大。營利事業應於對外營業事項發生時自他人取得原始憑證，如進貨發票，或給與他人原始憑證，如銷貨發票。給與他人之憑證，應依次編號並自留存根或副本。內部會計事項，應有載明事實、金額、立據日期、及立據人簽章之內部憑證，以資證明。但期末調整及結帳後轉入次期之帳目，得不檢附原始憑證（管理帳證辦法第21條）。

各項外來憑證或對外憑證，應載有交易雙方之名稱、地址、統一編號、交易日期、品名、數量、單價、金額、

銷售額及營業稅額並加蓋印章。外來憑證屬個人出具之收據，並應載明出據人之身分證統一編號。對外憑證開立予非營利事業時，除法令另有規定外，得免填載買受人名稱、地址及統一編號（管理帳證辦法第 22 條）。

帳簿憑證之保存保管頗關重要，在稅捐稽徵法第 21 條特別規定，帳證在 5 年內均有再行查核之可能。故各項會計憑證，除為權責存在或應予永久保存者，應另行保管外，應依事項發生時序或按其事項之種類，依次編號黏貼或裝訂成冊，其給與他人之憑證，如有誤寫或收回作廢者，應黏附於原號存根或副本之上（管理帳證辦法第 24 條）。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，以備隨時查核（管理帳證辦法第 25 條）。

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終了後，至少保存 10 年。但因不可抗力之災害而損毀或滅失，報經主管稽徵機關查明屬實者，不在此限。惟因避免帳證資料龐大，保存不易，另設變通辦法，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，得報經主管稽徵機關核准後，以縮影機按序縮影後依前項規定年限保存，其帳簿得予銷燬。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（管理帳證辦法第 26 條）。

營利事業之各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序終了後，至少保存 5 年。但亦得比照條有關帳簿之保存辦法，於報經主管稽徵機關核准後，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，其原始憑證得予銷燬。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，如須複印憑證及有關文件，該營利事業應負責免費複印提供(管理帳證辦法第27條)

基於會計憑證乃證明所得額之憑據，若未依規定給與、取得或保存者，納稅義務人於稽徵機關進行調查或複查時，若有以下與規定不符之情形者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準推計核定之。

第一款 進銷貨之最低價格及最高價格資料

所得稅法第27條第1項規定，「營利事業之進貨，未取得進貨憑證，或未將進貨憑證保存，或按址查對不正確者，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。」因此營利事業營業之經濟活動中，對有關構成所得額成本的進貨，若實際上有進貨事實，而未能取得進貨憑證，或者進貨憑證疏未依法保存，或經稽徵機關依照進貨地址查對而不正確者，對系爭進貨價格之認定，依前揭所得稅法第27條第1項規定，得按當年度該項貨品之最低價格核定其進貨成本，在此當年度該項貨品之最低價格，稽徵機關應查得當地銷售貨物之媒體，所載該項貨品之躉售價格，取全年最低之成交價格為前述之進貨成本價格，但實務上因前述之躉售貨物價格取得幾無可能，且對納稅義務人而言，亦無法舉證，因此目前實務上之做法為，依納稅義務人當年度進貨中之同一進貨貨品之進貨價格中，經核對取得最低之進貨價格為該項貨物之進貨價格，其係基於納稅義務人有利之做法，然仍不符所得稅法第27條規定

之意旨，其實應修法始為正辦。

所得稅法第27條第2項規定，「營利事業之銷貨，未給予他人銷貨憑證，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。」而依營利事業所得稅查核準則第22條規定，營利事業銷貨價格顯較時價為低者，依下列辦法辦理：銷貨予營利事業，如經納稅義務人提出正當理由，並查核相符時，應予認定。銷貨予非營利事業者，經提出正當理由及取得證明文據，並查對相符時，應予認定。前項第1、2兩款其無正當理由或未能提示證明文據者，按時價核定其銷售價格。前項所稱時價，應參酌下列資料認定之：

- 一、報章雜誌所載市場價格。
- 二、各縣市同業間帳載貨品同一月份之加權平均售價。
- 三、時價資料同時有數種者，得以其平均數為當月份時價。
- 四、進口貨物得參考同期海關完稅價格換算時價。汽車貨運業出租遊覽車之運費收入得比照前項規定之原則查核。

依前述規定，稽徵機關在查核之過程發現納稅義務人列報之銷貨收入顯然較時價為低時，而又無該條第1項1、2款之適用時，即應查得時價，而依時價加以調整銷貨收入。但此常是徵納雙方爭點之所在，因銷貨價格是否低於時價，受到各行各業特殊狀況所影響，在舉證上困難度偏高，實務上有不少此類之爭訟案件。

第二款 受託代收轉付款項未取得原始憑證

營利事業所得稅查核準則第18條之2規定，「營利事

業受託代收轉付款項，於收取轉付之間無差額，其轉付款項取得之憑證買受人載明為委託人者，得以該憑證交付委託人，免另開立統一發票，並免列入銷售額。未取得原始憑證（或影本），或已取得而未依規定保存者，除能證明代收轉付屬實，准予認定（免列入銷售額）外，其所收款項應列為營業收入處理，並依同業利潤標準核計其所得額。」

第三款 銷貨退回未能取得有關憑證

營利事業所得稅查核準則第 19 條第 1 項規定，「銷貨退回已在帳簿記錄沖轉並依統一發票使用辦法第 20 條規定取得憑證，或有其他確實證據證明銷貨退回事實者，應予認定。未能取得有關憑證或證據者，銷貨退回不予認定，其按銷貨認定之收入，並依同業利潤標準核計其所得額。」

第四款 作廢統一發票未予保存

營利事業所得稅查核準則第 21 條規定，「作廢統一發票屬 3 聯式者其收執聯及扣抵聯，或 2 聯式者其收執聯未予保存者，仍應按銷貨認定，並依同業利潤標準核計其所得額。但能證明確實無銷貨事實者，不在此限。」

第五款 銷貨憑證未給予或保存

營利事業所得稅查核準則第 23 條前段規定「銷貨未給予他人銷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同時期同業帳載或新聞紙刊載或其他可資參證

之該項貨品之最高價格，核定其銷貨價格。」

第六款 委託或受託代銷未依規定保存相關文據

營利事業所得稅查核準則第 26 條第 2 項規定「營利事業委託或受託代銷貨物，未依前項（由雙方書立合約，並將買賣客戶姓名、地址、貨物名稱、種類、數量、成交價格、日期及佣金等詳細記帳及保存有關文據憑以認定之）規定辦理，且無法證明其確有委託關係存在者，應分別認定為自銷或自購，除其未依規定給與、取得或保存憑證，應依稅捐稽徵法第 44 條及所得稅法第 105 條第 3 項規定處罰外，並應分別就委託代銷金額及代銷收入金額適用同業利潤標準之純益率，核計委託事業及受託代銷事業按自銷自購認定之所得額，但該項核定所得額低於帳載委託代銷收益或代銷佣金收入時，仍以帳載數額為準。」

第七款 進貨未能提供證明文件

營利事業所得稅查核準則第 38 條第 1 項前段規定「進貨、進料未取得憑證或未將取得憑證保存，或按址查對不確，未能提出正當理由或未能提供證明文件者，稽徵機關應按當年度當地該項貨品之最低價格，核定其進貨成本。」

第八款 執行業務者未能提供證明所得額之憑證

所得稅法施行細則第 13 條第 2 項規定「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。」

第九款 自力耕作、漁、牧、林、礦之成本費用 無確實憑證

所得稅法施行細則第 17 條規定，「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記錄及確實憑證者，應依申報數核實減除；其無確實憑證者，稽徵機關得依財政部核定之標準調整之。前項標準，由財政部各地區國稅局擬訂，報請財政部核定之。」

第三項 未依規定辦理申報

所得稅原則上由納稅義務人自動申報自動繳納，為掌握確實所得，除依法以扣繳方式繳納所得稅而無須辦理結算申報的情形外，個人或營利事業如有所得而須負擔納稅義務者，原則上即應依法辦理結算申報，並繳納其應納稅額或辦理退稅。依據所得稅法第 71 條之規定，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、尚未抵繳之扣繳及可扣繳稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。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者，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。所以，辦理所得稅乃納稅義務人法定之義務，若有下列怠於申報之情形，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，推計核定其所得額及應納稅額。

第一款 未依規定辦理結算申報

依所得稅法第 79 條第 1 項規定，「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。」但若為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，依同條第 2 項規定「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。」

依所得稅法施行細則第 13 條第 2 項之規定，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。「上訴人劉博義為忠信補習班之負責人，民國（下同）85 年度綜合所得稅未辦理結算申報，經被上訴人財政部臺北市國稅局核定：一、本稅部分：本件上訴人既為忠信補習班之負責人，系爭其他所得係依據 85 年度補習班業務狀況訪查報告表所載學生人數及收費標準，核算上訴人當年度之業務收入為 14,430,000 元，又其未能提供證明所得額之帳簿文據，乃依財政部 86 年 2 月 14 日台財稅第 861883086 號函釋規定

必要費用為收入之 35%，計算系爭其他所得為 5,050,500 元。…… 二、罰鍰部分：本件上訴人 85 年度綜合所得稅未依所得稅法第 71 條規定辦理綜合所得稅結算申報，漏報有營利、薪資、利息、財產交易所得及其他所得共計 5,549,556 元，經被上訴人核定漏稅額為 1,391,375 元，並按漏稅額處罰鍰 1,327,300 元，揆諸所得稅法第 110 條第 2 項規定，尚無不合。」²⁷本件上訴人既未辦理綜合所得稅結算申報，亦未能提示帳簿文據供調查，則臺北市國稅局依所得稅法第 83 條及同法施行細則第 13 條規定訂定之收費及費用標準核定其所得額，即屬有據。

第二款 未依規定辦理清算決算申報

依所得稅法第 75 條第 4 項之規定，「營利事業（遇有解散、廢止、合併或轉讓情事時）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。」以及第 5 項之規定「營利事業宣告破產者，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；其未依限申報者，稽徵機關應即依查得之資料，核定其所得額及應納稅額。」除依查得資料核定營利事業之所得額及應納稅額以外，財政部 69 年 12 月 22 日台財稅第 40372 號函釋，「為免因拖延課徵造成欠稅，稽徵機關可即依通報之營業收入等資料，按核定之同業利潤標準核定其所得額及應納稅額。」

²⁷ 最高行政法院 92 年度判字第 1138 號判決。

當年度同業利潤率標準如未經核定，得按最近年度核定之同業利潤率標準計課。當期所得額經核定課徵確定後，如核定之當年度同業利潤率標準與據以課徵之同業利潤率標準有所差異時，可免再變更原已核定之所得額，以維持行政處分已確定之法律程序」，是以未依規定辦理清算決算申報者，仍有推計課稅之適用。

第四項 未盡調查之協力義務

租稅係針對納稅義務人私人之各種經濟活動而實施課徵，故租稅與國民私人之經濟活動具有密切的關連，為因應現代經濟活動之多變性與複雜性，稅法之規定必須周延細密，並有愈趨複雜性與技術性之傾向。鑑於稽徵機關所面對之經濟活動及其所引發之課稅事實案件數量極為龐大，且為多樣而複雜，有關租稅之核課及調查責任，若完全歸由稽徵機關獨自承擔闡明事實之責任，實力有未逮，況且納稅義務人之私人經濟活動及所引發之課稅事實，全在私人掌控範圍內，其本人最瞭解與熟悉，相關訊息他人很難接觸，更遑論與其經濟利益對立的稽徵機關。職是之故，為使稅捐稽徵順利進行，國家乃於稅法之稽徵程序中規定，要求納稅義務人或第三人在稅捐核課時，應履行一些義務行為，以分擔某些闡明事實之責任，盡其應有之協力義務。

我國稅捐稽徵法第 30 條第 1 項規定，「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，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。」此一規定，一方面固然在於揭示稽徵機關有調查之權限，另一方面亦所以表明有關之機關、團體或個人，有接受調查並作成相應配合之協力義務。

第一款 應提示而未提示

所得稅法第 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。」同條第 3 項規定，「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。」

所得稅法施行細則第 13 條第 2 項規定，「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額。」營利事業提示有關各種證明所得額之帳簿文據之義務，並不因委託會計師簽證申報並經書面核定而免除，財政部 63 年 6 月 28 日台財稅第 34647 號函釋，「營利事業所得稅委託會計師查核簽證申報，並經稽徵機關書面審查核定後，稽徵機關於 5 年內進行抽查時，如該會計師及營利事業均不於限期內提供帳證供查核者，應依照所得稅法第 83 條之規定，按營利事業各業同業利潤標準核定。」

營利事業所得稅結算申報非屬會計師簽證申報案件，經稽徵機關書面審查核定後，其提示有關各種證明所得額

之帳簿文據之義務並未免除，財政部 64 年 1 月 7 日台財稅第 30080 號函釋，「非屬會計師簽證申報之營利事業所得稅結算申報案件，經稽徵機關書面審查核定後，稽徵機關於確定²⁸後 5 年內進行抽查時，營利事業如不能依限提供帳證查核者，應依照所得稅法第 83 條之規定按同業利潤標準核定，其於限期內提供但不齊全者，應就不齊全部分，依照所得稅法施行細則第 81 條規定 適用上開所得稅法條有關按照同業利潤標準核定之規定辦理。」

第二款 雖有提示但不完全者

「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。」「本法第 83 條所稱帳簿文據，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，而納稅義務人未提示者，稽徵機關得就該部分依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額。」分別為所得稅法第 83 條第 1 項及同法施行細則第 81 條第 1 項所明定。又所謂未提示，兼指帳簿文據全部未提示或雖提示而有不完全，不健全或不相符者，均有其適用²⁹。

²⁸ 本文認為既經稽徵機關「確定」後，如何能又於五年內進行抽查呢？基於法治國家原則，對納稅義務人而言，法律安定之首要意義，即在於信賴保護。在個案中，稽徵機關既然已經審查核定「確定」，人民即具有值得保護之信賴，對稽徵機關所為之行為，原則上應可信其維持存在，實不容稽徵機關任意就「確定」之案件再進行抽查。

²⁹ 最高行政法院 93 年度判字第 1138 號判決，93 年度判字第 3 號，92 年度判字第 928 號判決，91 年度判字第 605 號判決，89 年度判字第 1123 號判決均採此見解。

依最高行政法院 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人仍不遵照提示或補正者，稽徵機關始得依同條第 2 項後段規定，依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」至於何謂提示不完全，以實務上之案例類型舉例如下：

一、產銷數字記載籠統

納稅義務人於稽徵機關進行調查或復查時，雖有提示帳簿文據，但僅籠統之產銷數字，其單位、規格多未記載，產銷成本無法正確核稽，即被稽徵機關視為提示不完全「查原告生產之高發泡規格之大小、厚薄、長寬各有不同，售價亦不同，出售單位有碼、片、支、床為原告所不爭執，原告既未能提供按產品規格之生產記錄製成品明細帳及產銷明細表，又進貨憑證未詳列規格、數量，則其原料進銷存顯無法勾稽，從而產銷成本無法核實，原告雖提出生產記錄簿影本為證，然經核閱其單位、規格多未記載。僅籠統之產銷數字，何能為產銷成本之正確核稽，且與原處分卷附資料亦不一致。是其一再主張且勾稽相符云云，既乏具體證據以證，空言主張殊不足採信。」³⁰納稅義務人既被認定提示不完全，稽徵機關得就該部分依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額。

二、產品數量帳載與申報書表不符

營利事業提示之營業成本記錄若有上期期末與本期期初數量單位不合、原物料計數帳帳載與其提示之產品產銷

³⁰ 最高行政法院 84 年度判字第 2808 號判決。

存、原料進耗存明細表均不符或部分產品無生產紀錄可供勾稽查核之情形，且又未能補正其帳簿文據，如「上訴人正鑫鋼鐵股份有限公司係從事鐵板之製造業務，其 86 年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入 126,031,129 元、營業成本 112,289,320 元，被上訴人財政部臺灣省北區國稅局初查核定所得額為 2,723,779 元。上訴人不服，就營業成本及利息支出申請復查，經被上訴人以 91 年 8 月 5 日北區國稅法字第 0910019081 號復查決定，追認利息支出 190,462 元，變更核定全年所得額為 2,533,317 元。上訴人猶表不服，就營業成本提起行政訴訟。最高行政法院則以：...國稅局初查以其 1、產品 P/O 之上期期末與本期期初數量、單位不合。2、原料進耗存明細表之鐵管、廢料、打包帶等項，於直接原料明細表並未列示，又 3、原物料計數帳帳載與其提示之產品產銷存、原料進耗存明細表均不符；另 4、C/R 等部分產品無生產紀錄可供勾稽查核，復查階段，雖上訴人已補提示成本報表、生產紀錄簿、原物料計數帳及說明書等資料，惟其直接原料明細表中產品 C/R 及 P/O 二項，產品重量大於原料投入重量，與常情不符，且上訴人無法具體證明進貨實際重量大於進貨憑證所載數量，.....。（二）由原審認上訴人關於 C/R 及 P/O 二項產品之成本，初查時其帳簿文據，無法正確勾稽，其復查雖補正帳簿文據，惟仍無法正確勾稽.....綜上所述，.....本件上訴論旨難認有理由，應予駁回。」³¹

本文認為按製造業有關製成品及耗用原料之查核，主要係依據營利事業所得稅查核準則第 58 條之規定，其對原料耗用有一定的認定順序，首先成本會計制度健全者，其

³¹ 最高行政法院 94 年度判字第 01828 號判決。

製品原料耗用數量，應根據有關帳證紀錄予以核實認定，其次製造業若不合前項規定者，其耗用之原料如超過各該業通常水準；超過部分，除能提出正當理由，經查明屬實者外，應不予減除，再其次其未經核定該業通常水準者，得比照機器、設備、製造程序、原料品質等相當之該同業原料耗用情形核定之；其無同業原料耗用情形可資比照者，按該事業上年度核定情形核定之。若無上年度核定情形，則按最近年度核定情形核定之；其為新興事業或新產品，無同業原料耗用情形及該事業上年度核定情形可資比照者，由稽徵機關調查核定之，亦即製品原料耗用數量之核定有其一定之順序可資遵循，本件原審就該類產品溢載產品重量而言，則應更正其產品重量，或就其溢載產品重量部分之成本依查核準則第 58 條第 2 項之規定，核定其耗用數量成本即可，亦不得因此否定其提出之進料憑證，而依同業利潤標準，核定其所得額。

三、製成品歸類紊亂分類編號不符

營利事業提示之進銷憑證與帳載紀錄有諸多不符、製成品之歸類紊亂、分類編號不符，又進料未依品名規格詳為分類，製成品歸類紊亂，且未就與上期相同之產品，而耗用材料不同之差異原因提出具體事證，是其營業成本仍屬提示不完全而無法查核。「上訴人明田鐵工廠股份有限公司 86 年度營利事業所得稅結算申報，經被上訴人財政部臺灣省中區國稅局以上訴人產銷存無法勾稽查核，乃依同業利潤標準核定其營業成本為 93,532,061 元，並依查核準則第 6 條但書規定核定其營業淨利為 13,496,731 元，加計核定之非營業收益 1,734,317 元，減非營業損失 296,54 元後，核定其全年所得額為 14,934,994 元，應補稅額 3,635,204

元，上訴人不服，循序提起行政訴訟。經查，上訴人雖主張可提示本年度相關帳證及成本資料可供被上訴人查核，惟上訴人於被上訴人初核時（88年1月13日）提示之帳簿憑證，並無進料明細帳、銷貨明細帳及存貨明細帳等可供勾稽，被上訴人函請上訴人補提示相關文件，迄復查程序中，上訴人於先後3次取回全部帳冊憑證重編後送回查核，其進銷憑證與帳載紀錄仍有諸多不符、製成品之歸類紊亂、分類編號不符，又進料仍未依品名規格詳為分類，製成品歸類紊亂，且未就與上期相同之產品，而耗用材料不同之差異原因提出具體事證，是其營業成本仍無法查核，……，上訴人之帳證顯未完備，難以勾稽其營業成本。至上訴人另稱其所生產之空壓機，有部分機型應客戶之要求，一部機器裝有多馬達之情形，並非帳證不全乙節，惟如有其事，上訴人自應於帳證記載此產品之規格配置，並由進料明細表、進貨憑證、單位成本分析表、製成品明細帳及生產領料表之詳細規格憑以核對其耗料情形，但上訴人所提之上開之帳證並未有此記載可供勾稽，是其此部分主張，難謂有據。再按『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。惟依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。』為司法院釋字第218號解釋在案，又同業利潤標準，乃每年參酌各該業公會意見與實際情形檢討修正經財政部核備後實施，具有一定之客

觀性、合理性，是該標準亦未有違該解釋意旨。」³²惟判決理由稱同業利潤標準，乃每年參酌各該業公會意見與實際情形檢討修正經財政部核備後實施，是否真具有一定之客觀性、合理性，本文認為容有討論之餘地，詳見第七章第三節同業利潤標準之檢討。

四、銷貨發票有記載不詳情形

營利事業勿論經營之規模大小，業務如何繁雜，其零件單據是否數以萬計，其帳冊或銷貨發票仍應依規定詳細記載憑以勾稽，若有記載不詳情形，致其進、銷、存無法翔實核對，稽徵機關依規定仍得以同業利潤標準核定其所得額，「本件系爭營業成本部分，經被告機關就原告提示之帳簿重行查核，按其開立統一發票情形，即計工資部分 1,421,076 元、零件部分 6,664,300 元及工資、零件部分 15,534,716 元，依其業務性質將工資收入部分、加工資、零件收入部分減除銷貨退回及折讓 93,320 元計 16,862,472 元為修理收入，零件收入部分 6,664,300 元為買賣收入。原告雖設有存貨分類帳，惟帳上記載各零件之進、銷、存記錄多有不符，例如零件代號 7702 - 203 - 500、7700 - 544 - 588 等，有領料卻無存料或進料等。另雖銷貨發票部分載有工作單獨編號，工作單上所載使用之零件於存貨帳上又無記錄等，足見存貨帳登載不確實。且部分銷貨發票無備註工作單編號，品名欄僅記載工資，零件數量、單價皆無記載。致進、銷、存無法翔實核對勾稽。被告機關乃依首揭規定按同業利潤標準核定，重新計算其營業成本為 13,966,639 元，較原核定 15,351,207 元為少。....原告雖主

³² 最高行政法院 93 年度判字第 1138 號判決。

張：被告機關指其存貨分類帳記載零件之進、銷、存記錄『多有不符』乃抽象名詞，所舉有領料卻無存料或進料，實有零件存貨簿、進貨發票可以證明被告機關之認定有所偏誤。原告經營汽車修理業涉及零件種類、開立統一發票、工作單及領料單等數以萬計，偶有錯誤，仍應准予調整轉正，與所得稅法第 83 條第 1 項所定未提示證明所得額之帳簿、文據不同。其中部分發票無備註工作單編號，或未記載零件數量、單價或係漏載，或係檢修調工作未耗料，均有處理方法，不致進、銷、存無法勾稽等語。惟查原告之存貨帳分類帳記載零件之進銷記錄多有不符，已據被告機關舉例辦明，並非如原告所稱為抽象名詞，而原告提出之代號 7702 - 203 - 500，自 1 月 1 日起至 2 月 28 日止，僅有期初存量 160 件，卻領料 209 件。7700 - 544 - 588，自 1 月 1 日起至 2 月 28 日止，既未有期初存料，亦未有進料，卻有領料 8 件之記載。被告機關因而認為其未提示證明所得之帳簿文據，而依前開規定核定所得，難謂被告機關之認定有所偏誤。又原告經營之業務，勿論如何繁雜，其零件單據是否數以萬計，仍應依規定詳細記載帳冊文據憑以勾稽，不能以偶有錯誤為詞搪塞。其帳冊或銷貨發票既有記載不詳情形，致其進、銷、存無法翔實核對。被告機關依前規定，以同業利潤標準核定其所得額，即屬於法無違。」

³³本案原告僅為年營業額 2,300 萬之小型汽車修配廠，誠如經濟日報 94.07.25，A7 版之報導：「由於政府欠缺財源，加上稅務人員為求績效表現及升遷，積極向企業查稅，許多中小型企業因沒有能力聘用專責會計人員，或是欠缺完善的會計制度及相關帳證簿冊，成為最容易被查稅的族

³³ 行政法院 81 年度判字第 2197 號判決。

群。……一般而言，稅務人員都是很少主動關懷這些中小企業的经营困境，甚至以『隨便找都能找到帳冊缺點』的心態，讓記帳業者及被查帳的中小企業心生恐懼，只好舉白旗投降，配合其需要，補稅了事。」要求如此中小規模之汽車修配廠，應依一般公認會計制度鉅細靡遺的處理其數以萬計的零件、工作單及領料單，實已達行政程序法第 111 條「內容對任何人均屬不能實現」之境地，惡法亦法在此表露無遺。

第三款 承包兩個以上工程其成本混淆不清

營利事業所得稅查核準則第 24 條第 5 項規定「(營利事業)在同 1 年度承包 2 個以上工程者，其工程成本應分別計算，如混淆不清，無法查帳核定其所得額時，得依所得稅法施行細則第 81 條之規定(就該部份依查得資料或同業利潤標準核定其所得額)辦理。」

第四款 多層次傳銷事業個人參加人銷售額及佣金收入之推計

財政部 83 年 3 月 30 日台財稅字第 831587237 號函釋「(多層次傳銷事業)個人參加銷售商品或提供勞務予消費者，所賺取之零售利潤，條經查明參加人提供之憑證屬實者，可核實認定外，稽徵機關得依參加人之進貨資料按建議價格(參加價格)計算銷售額，如查無上述價格，則參考參加人進貨商品類別，依當年度各該營利事業同業利潤標準之零售毛利率核算之銷售價格計算銷售額，再依一時

貿易盈餘之純益率百分之 6 核計個人營利所得予以歸戶課稅。」此即稽徵機關依據從傳銷事業所提供之銷貨明細資料（亦即參加人之進貨資料）推計參加人之銷售額，然後再依推計之結果（即銷售額）依稽徵機關頒佈之純益率推計其個人營利所得，據以核課其綜合所得稅。

此外，個人參加人因下層直銷商向傳銷事業進貨或購進商品累積積分額（或金額）達一定標準，而自該傳銷事業取得之業績獎金或各種補助費稽徵機關認定係屬佣金收入，得依所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類執行業務所得之規定，減除必要費用後之餘額為所得額，依同號函釋「納稅義務人如未依法辦理結算申報，或未依法記帳及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，可適用本部核定各該年度經紀人費用率計算其必要費用。」以財政部 93 年 2 月 6 日公布 92 年度執行業務者費用標準之規定一般經紀人未依法辦理結算申報或未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 92 年度應依核定收入總額按 20% 計算其必要費用，亦即以其佣金收入的 80% 推計為其佣金所得。

第五款 不合常規移轉訂價

考量近年來規劃並建立移轉訂價查核制度之國家日益增加，為使我國所得稅制與國際潮流趨勢接軌，財政部爰依所得稅法第 80 條第 5 項³⁴規定，訂定營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，規範各該法規定之公司與關係人

³⁴ 所得稅法第 80 條第 5 項規定「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」

或非關係人間藉不合交易常規之安排規避或減少納稅義務者。移轉訂價的課稅方式，其實已是國際上的潮流，在先進國家中，為了保障稅源，均有這項制度，以防止企業透過產品移轉計價的設計，將獲利留在低稅區或虧損的公司內。適用本準則之範圍，包括所得稅法第43條之1規定之不合營業常規移轉訂價案件，及金融控股公司法第50條第1項暨企業併購法第42條第1項第1款規定之不合交易常規移轉訂價案件。並自94年1月1日開始適用。該準則針對我國公司適用移轉訂價的範圍、常規交易原則、常規交易方法、文據要求、罰則等進行規範，對企業影響頗大。

營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第21條規定營利事業於辦理所得稅結算申報時，應依規定格式揭露關係企業或關係人之資料，及其與該等關係企業或關係人相互間交易之資料。第22條復規定從事受控交易之營利事業，於辦理交易年度之所得稅結算申報時，應備妥：一、企業綜覽；二、組織結構；三、受控交易之彙整資料；四、移轉訂價報告；五、公司法第369條之12規定之關係報告書、關係企業合併營業報告書等資料；六、其他與關係人或受控交易有關並影響其訂價之文件。

第33條第2項則規定稽徵機關進行營利事業移轉訂價調查時，營利事業未依第22條規定提示文據或未能提示者，稽徵機關得依查得之資料，依前款規定核定之。其無查得之資料且營利事業未提示之文據係關係其所得額計算之成本或費用者，稽徵機關得依本法第83條及其施行細則第81條規定，就該部分相關之營業收入淨額，依同業利潤標準核定其所得額。營利事業拒不提示之文據為關係其所得額之資料、文件者，稽徵機關得依稅捐稽徵法第46條規

定辦理。

故營利事業未依規定提示文據或未能提示者，稽徵機關即得依本法第83條及其施行細則第81條規定，就該部分相關之營業收入淨額，依同業利潤標準推計核定其所得額。

第四章 租稅法定原則與所得稅推計課稅

第一節 前言

大法官解釋以對稅法所為之解釋最多，其中又以是否違反憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」佔最多數¹；這些解釋之中，從民國 66 年大法官釋字第 151 號解釋：稅務機關比照「貨物稅稽徵規則」關於遺失查驗證之規定，對查帳徵稅之產製機車廠商遺失所領蓋有「查帳徵稅代用」戳記之空白完稅照，補徵稅款，有違租稅法律主義，宣告違憲開始，大法官解釋即揭纛「租稅法律主義」，此解釋除有禁止稅務機關以類推適用方式課稅之外，其中亦隱含有法律保留之概念。而接著在大法官釋字第 198 號解釋理由書中，明示憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」，乃揭示「租稅法律主義」之原則。

由於稅法發展較晚，法律學者及實務家常以民刑法概念運用於稅法，致大法官解釋，在自己依照罪刑法定主義理解，所一步步建造之「租稅法律主義」城堡²，有採取嚴格之國會保留之傾向，以「租稅法定原則」做為違憲審查之唯一基準。亦即有關人民納稅義務之稅捐事項僅能以「形式意義之法律」加以規範。

¹ 葛克昌，所得稅與憲法，著者本人發行，1999 年 2 月初版，頁 24。
另以憲法第 19 條查詢大法官解釋，搜尋截至 95 年 1 月 27 日止共 609 號解釋中，結果計有 78 號，其數量之多可見一般。

² 葛克昌，同前註，頁 26。

惟此種規範保留之密度，在實際案例中逐漸遇到障礙，於是一方面限制租稅法律主義範圍，如釋字第 217 號解釋認為「事實認定」重在發現真實，不受法無明文即無稅之拘束³，緩和了租稅法律主義之剛硬性。釋字第 218 號解釋更認為：「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並不牴觸。」此一納稅義務人違反稅捐協力義務之法律效果 - 稽徵機關即得推計課稅，明顯增加了憲法第 19 條所涵蓋之射程範圍。不過在本號解釋中，大法官亦首次提及「租稅公平原則」一詞：「惟依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。」確立了租稅公平原則亦應做為違憲審查之基準。在其後之釋字第 318 號、釋字第 361 號及釋字第 496 號有關所得稅之解釋文及理由書，大法官亦陸續引用「租稅公平原則」來闡釋租稅法律主義之精神。

另一方面對法無明文時淡化為「與條文用語未盡相符」轉而強調為「簡化稽徵手續，防止逃漏稅捐及維持租稅公平所必要」，從憲法課稅公平尋依據，以突破形式之「租稅法律主義」，例如釋字第 257 號⁴及釋字第 385 號：稅法「於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法

³ 大法官釋字第 217 號解釋理由書：「...關於個別事件課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，不屬於租稅法律主義範圍。」

⁴ 釋字第 257 號解釋，即以「對於國外進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機，按冷氣機類徵收貨物稅」，與貨物稅條例條文之用語「未盡相符」，但該壓縮機按冷暖氣機課徵貨物稅，為「簡化稽徵手續，防止逃漏稅捐及維持課稅公平所必要，與憲法第 19 條尚無牴觸」。此處大法官解釋不拘泥於稅法條文所用之文字，而從憲法課稅公平上尋依據，利用合憲解釋方式解決稅法難題，可謂對形式主義之一種突破。

律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用。」大法官對稅法之解釋，無不致力於緩和租稅法律主義之完全形式主義之剛硬性，試圖對稅法之理論與實際加以調和，不致兩極化。換言之，可謂對「租稅法律主義」之解放運動⁵。但來到釋字第 413 號以判例「添加法律所無限制」；第 415 號則以施行細則「限縮母法之適用」，認定其有違「租稅法律主義」不再援用，似又有停滯不前之嫌。

惟在釋字第 420 號，則首揭「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為之。」其後在釋字第 438 號及第 460 號解釋文，亦同樣加入闡釋租稅法律主義之「精神」，大法官解釋在此似乎已意識到原偏重形式之「租稅法律主義」概念已無法滿足我國當前實務上之需要，所以換成租稅法律主義之「精神」，來指涉其所欲言又止的實質課稅原則及課稅公平原則。接著釋字第 500 號，對課稅範圍「係就實質上屬於...性質」之認定，「並未逾越營業稅法第 1 條課稅之範圍，符合課稅公平原則」，不拘泥法律條文所用辭句，斟酌經濟實質，更確立了「實質課稅原則」得做為違憲審查之基準⁶，可謂一大突破。

行政法之一般原則為法源之一種，殆無疑問，租稅法既係行政法之一支，行政法之一般原則自得為租稅法之補充法源。惟稅法之目的，在於公平分配租稅負擔，而不干

⁵ 葛克昌，同註 1，頁 26。

⁶ 黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌，第 18 卷，第 8 期，頁 11，註 26 將釋字第 420 號定位為大法官關於實質課稅原則之肯認與適用的基礎解釋。經筆者搜尋歷年來大法官解釋文及理由書，迄今尚未出現「實質課稅原則」之引用，倒是在本號解釋中首次提及「實質課稅」一詞，而在其後之釋字第 438 號及釋字第 496 號有關所得稅之解釋文及理由書，大法官亦陸續引用實質課稅闡釋租稅法律主義之精神。

擾市場自由競爭秩序，租稅法特別重視正義之實現，已漸成獨立之公法領域；基於稅務案件相較於一般行政案件與訴訟案件，具有稽徵經濟、平等負擔、大量行政、課稅資料為納稅義務人所掌握、稽徵機關於實體及程序上之優越地位等特性⁷，故就整體租稅法而言，其一般原則自亦有其獨特地位，而自成體系。

惟租稅法之一般原則並無定論⁸，自大法官解釋第 151 號提出「租稅法律主義」，至今近 30 年，針對租稅法律或行政命令違憲者大多援用「租稅法定原則」為理由。後來逐漸出現援用「租稅公平原則」的解釋，而對於稅法有漏洞、亦無明文可適用之際，則運用「實質課稅原則」作解釋，可見大法官對租稅法之一般原則的解釋，均未超脫以稅法自身體系所發展出來的租稅法定原則、實質課稅原則及租稅公平原則等三項原則。

本文擬先於本章對租稅法定原則之意涵加以論述，並對此原則與所得稅推計課稅相關之情形逐項加以檢視，接著再於以下二章對實質課稅原則及租稅公平原則分別提出論述及檢視。

第二節 租稅法定原則之意義

「租稅法定原則」亦稱「租稅法定主義」或「租稅法

⁷ 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，台大法律學研究所碩士論文，2002 年 6 月，頁 11 以下。

⁸ 如康炎村列有，租稅法律主義原則、租稅公平原則、實質課稅原則、誠實信用原則及自主財政主義原則，參見其著「租稅法原理」，凱倫出版社，1987，頁 79-114；陳清秀則列有量能課稅原則、需要原則、功積原則、實用性原則、租稅法定主義、租稅平等原則、社會國家原則及法治國家原則，參見其著「稅法總論」，著者本人發行，民國 90 年 10 月第 2 版，頁 22-51。

律主義」係稅法帝王條款⁹。憲法第 19 條規定人民有依法納稅之義務，即明文揭示租稅法律主義之意旨，依大法官釋字第 217 號解釋：「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。」由此觀之，納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項目應嚴守租稅法定原則，亦即前述稅捐構成要件應受法律保留之拘束，而所有稅捐事項，也首應檢驗其是否遵守租稅法定原則，之後再運用「一般法律原則」或「法理」來解釋或適用稅法。

稽徵稅捐屬行政行為中典型之干涉行政，對於受干涉之對象，直接限制其自由或權利，自應受較嚴格之法律羈束¹⁰；換言之，租稅核課自應遵守依法行政原則，以稅法有規定者始得為之。依法行政原則最簡單之解釋，即行政程序法第 4 條所稱：「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束。」依法行政原則向來區分為法律優越及法律保留二項次原則，法律優越原則又稱為消極的依法行政，法律保留原則又稱為積極的依法行政。租稅法定原則在此意義下，亦可分為積極的租稅法定原則與消極的租稅法定原則，積極的租稅法定原則，指沒有法律授權行政機關即不能合法的作成行政行為，意即人民透過立法機關自己決定要負擔什麼樣的稅捐，而行政權與司法權則僅限於法律的執行與法律的監督。消極的租稅法定原則，指行政行為或其他一切行政活動，均不得與法律牴觸¹¹，以防止稽徵機關

⁹ 陳櫻琴，經濟法理論與新趨勢，翰蘆圖書出版有限公司，1998 年 10 月初版，頁 483。

¹⁰ 吳庚，行政法之理論與實用，三民書局，1999 年 6 月增訂 5 版，頁 17。

¹¹ 吳庚，同前註，頁 79。

對於人民的自由財產恣意干涉，保護人民的自由財產，並對於人民的經濟生活賦予法的安定性與預測可能性。

本文擬先就大法官解釋及學者有關租稅法定原則之範圍加以整理；然後採陳敏教授所言：「租稅法律主義」係法治國之「依法行政原則」在稅捐法領域之特殊表現¹²此一見解，就「依法行政原則」之二項次原則「法律優越原則」、「法律保留原則」及其所派生之「授權明確性原則」，對租稅法定原則之意涵加以論述，並對所得稅推計課稅與其相關之情形逐項加以檢視。

第一項 大法官解釋所認定之範圍

司法院大法官解釋認為，凡屬「租稅構成要件」者，均應依法律明定之，故如有涉及限制人民權利之範圍，仍當依課稅要件法定原則，對租稅構成要件採絕對法律保留之嚴格規範密度，大法官曾著有多號解釋，闡釋甚詳，茲匯整引述如下：

一、納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間

大法官釋字第 217 號解釋所謂：「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。」即明確指出納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項課稅要件應依法律定之。

¹² 陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第 24 期，頁 49。

二、納稅及免稅之範圍

釋字第 210 號及第 369 號解釋分別載有：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第 19 條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。」；「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。」故納稅及免稅之範圍均當有法律之明文規定。

三、租稅構成要件之概括性敘述

但大法官在釋字第 597 號解釋，則不再局限於之前所已經列舉之課稅要件項目，而更明確認定：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。」將應依法律定之的各項課稅要件，加入「...等租稅構成要件」之概括性敘述，變成凡屬「租稅構成要件」者，均應依法律明定之，至於大法官解釋所有已經列舉之外，還有那些是租稅構成要件？稅法並未明文，唯有增加了大法官解釋的空間。

第二項 學者所認定之範圍

除了前述大法官解釋所有列舉之課稅要件項目外，學者認為還有些項目也屬於租稅法定原則之範圍，茲引述如下：

一、課稅程序之內容

有學者認為，憲法對於人民權利之保障，應並及於各該權利取得喪失之程序上保障，有關課稅程序之內容，包括租稅之申報、查核等各項稽徵程序，此項程序上保障，應以法律定之，始符憲法意旨¹³。憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，依此規定政府向人民課稅時，有關課稅實體之內容，包括租稅債務人、課稅對象、稅率、課稅標準等事項；及課稅程序之內容，包括租稅之申報、查核等各項稽徵程序，均應依據法律之規定，俾免政府任意徵索，用保人民之財產權，以符憲法第 15 條規定人民之財產權應予保障之意旨。

簡化稽徵手續、避免逃漏稅捐固屬重要，但均應以不違反租稅法定原則為前提。申言之，稽徵程序之改善、逃漏稅捐之防杜均應本憲法厲行法治保障人權之本旨，循修改法律途徑為之，不可依行政命令比附援引課納稅義務人以法律所未規定之義務。須知手段違憲、違法，並不會因其目的有正當理由而得以合法化。

二、舉證責任之移轉

亦有學者認為，所謂構成要件之明確性，其要求的意義，便在於必須由立法機關明確加以規定，避免由行政機關或法院來具體化。所以在租稅法上，為稅法之執行，雖然容許行政機關定頒各稅法的施行細則，但稅法學上一般

¹³ 大法官楊建華在釋字第 289 號之一部不同意見書，建議將「稅法規定由法院裁定之罰鍰，其處理程序應以法律定之，以符合憲法保障人民權利之意旨。」修正為「憲法對於人民權利之保障，應並及於各該權利取得喪失之程序上保障，此項程序上保障，應以法律定之，始符憲法意旨。」

認為稅捐之基本的構成要件要素，例如稅捐主體、稅捐客體、稅捐客體的歸屬、稅捐之計算基礎及稅率皆應該由形式意義的法律定之。包括舉證責任之移轉亦應有法律為其規範基礎，在大法官釋字第 217 號之內容謂「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。」可見，財政部及司法院大法官對於課稅事實之舉證責任的分配有與現代法治國家原則極端背離的認識¹⁴。

按課稅事實之有無的認定應依有證據能力的證據方法。而舉證責任之分配應符合與現代法治國家原則及基本權利之保障有關之事務法則，並非立法機關或執行法律之機關所得任意規定或指派其分配。所以，其移轉不但應有移轉的理由，而且其移轉應有法律為其規範基礎。就證據之證明力而言，因係屬於事實之認定問題，法院固然得依其自由心證評價之，但這不表示法院得依其自由心證決定哪方當事人應負舉證責任。蓋舉證責任之分配仍屬法律問題，法院如違反舉證責任之分配法則而為舉證責任的分配，並據之認定課稅事實，肯認稅捐稽徵機關之課稅處分，則在課稅事實之認定，其所為即有以不該當者為該當，或以該當者為不該當的情事。這已顯然違反稅捐法定原則¹⁵。因為舉證責任之移轉，足以在實質上引起對於稅捐客體歸屬之對象，課以稅捐。

¹⁴ 黃茂榮，稅法總論(第一冊)，著者本人發行，2002年5月初版，頁261。

¹⁵ 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查(下)，植根雜誌第19卷第12期，頁21。

第三項 小結

本文以為，所謂依法律納稅，除指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定外。有關課稅程序之內容，包括租稅之申報、查核等各項稽徵程序，此類程序上保障，亦應以法律定之。不論為稽徵程序之改善、稽徵經濟原則之考量或逃漏稅捐之防杜，均應本憲法厲行法治保障人權之本旨循修改法律途徑為之，不可依行政命令比附援引課納稅義務人以法律所未規定之義務。蓋手段違憲、違法，不會因目的之正當性而合法化。此外，舉證責任之不當移轉，足以在實質上導致對於稅捐客體之錯誤歸屬，並據之認定課稅事實。所以，其移轉不但應有移轉的理由，而且其移轉應有法律為其規範基礎，以符租稅法定原則。

第三節 法律保留原則

第一項 法律保留原則之意義

法律保留原則又稱「積極的依法行政原則」，係指重要的事項，應由法律規定，未經法律授權，不得逕由行政命令取代而為規定。此種法理基礎乃是因為法律係由民意代表所制定，較具民主合法性之故。蓋斯時強調「最好的政府是管理最少的政府」。對私人經濟與社會之領域，國家應任自由競爭之機制運作。政府如果要對人民之生活領域進行規制時，須得到人民之同意。而同意之依據即為市

民所選出之代表所制定之法律。此一時期乃產生干預行政須有法律保留之理論，強調「無法律，無行政」。此一理論雖發皇於市民自由法治國時代，於今日社會法治國時代仍有適用¹⁶。

租稅係國家以強制且無對價向人民徵取之財源，課稅之作用對於人民之財產權具侵害性，鑑於租稅負擔在現實中常引起爭議，須在法律上予以明定；而在民主抗爭史上，租稅同意權，保留在議會手中之奮鬥，占有重要一頁，故加人民以負擔之行政行為，應受法律保留之拘束，該原則在稅法中更提升要求為「課稅要件法定原則」¹⁷。所以對人民加以新的負擔，僅能由立法者為之要無疑義。

法律保留原則固為大法官歷屆解釋所堅持，但依據所牽涉的權利不同，法律保留的程度也會有所不同。在大法官釋字 443 號的解釋理由書中，我們也可以得到驗證，「……至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異。」依該號解釋之意旨，學者林晉旭認為「層級化的法律保留」結構¹⁸可以歸納如下：

- 一、憲法保留：只允許憲法來加以規定者，例如憲法第 8 條。其實法條內容未嘗不可由法律規定，不過因為人身自由傳統上為一切自由之根本，有理念上之重要性，是故將之放在憲法，不允許立法者任意侵害之。

¹⁶ 李惠宗，行政法要義，五南圖書出版有限公司，90年8月初版3刷，頁42。

¹⁷ Papier, a.a.O., S.153ff. 轉引自葛克昌，稅法基本問題-財政憲法篇，月旦出版社股份有限公司，1996年4月，頁27。

¹⁸ 林晉旭，實質法治國之建制--以大法官解釋之法律明確性譜系分析之---釋字 432、443、491、521、522、524、535、545 號，國立臺灣大學國家發展研究所碩士論文摘要，91 學年度。

- 二、絕對法律保留：不允許授權給行政機關者，例如剝奪人民的生命或是限制人民的身體自由，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亦屬之。
- 三、相對法律保留：可由法律直接規範或者是依授權明確性原則授權給行政機關制訂的事項，包括關係生命、身體以外之其他自由權利的限制，所得稅法推計課稅的運用，以及給付行政措施涉及公共利益的重大事項。
- 四、非屬法律保留的範圍：屬於執行法律的細節性、技術性次要事項。

以下即對所得稅推計課稅上各種違反法律保留原則之情形，參酌前述法律保留的層級化結構提出探討。

第二項 擴大書面審核制度

「擴大書面審核營利事業所得稅結算申報案件實施要點」（簡稱「擴大書面審核制度」）之法律依據為所得稅法第 80 條第 5 項規定，「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」惟從該項規定內容觀之，其授權內容係有關影響所得額之帳簿憑證與會計記錄及資產估價等查核方法之規定，屬課稅基礎事實之查證規範，並無關於所得衡量方法之授權（如前文所提所得稅法第 25 條及第 26 條對國際運輸、國外影片等事業在法條中明定按其營業收入之一定百分比認定營利事業所得額），稽徵機關在擴大書面審核

制度中核定之各業純益率，顯已逾越了所得稅法第 80 條第 5 項規定之授權範圍，依「層級化的法律保留」之結構分類，決定所得額之各業純益率應與稅率一樣屬絕對法律保留事項，稽徵機關在擴大書面審核制度中核定之各業純益率，顯已違反法律保留原則。

擴大書面審核制度適用之各業純益率標準，通常均較財政部核定當年度營利事業各業所得額標準低 1 至 2%，財政部以較各業所得額標準為低之純益率為誘因¹⁹，促使小規模之營利事業適用擴大書面審核制度，在業者方面可避免調帳查核之麻煩與困擾，在政府方面可收到一定之稅收，實際上為派稅之性質，卻收到簡政便民之效果。但政府為防杜少數取巧廠商，藉書面審核的掩護，不為記帳、進貨不取得發票，支付費用不辦理扣繳稅款，從而影響所得稅制度之建立，乃輔以抽查制度以嚇阻取巧者²⁰。學界對擴大書面審核制度現況之檢討²¹頗為精闢，茲摘錄如下：
一、以 89 年度各國稅局轄區營利事業採擴大書面審核制度申報情形（如附表）分析，

¹⁹ 以 94 年 1 月 17 日財政部核定發布的 93 年度營利事業各業所得額及同業利潤標準（94 年 1 月 17 日台財稅字第 09404506830 號令）與上揭 93 年度擴大書面審核營利事業所得稅結算申報案件實施要點之規定為例，農畜水產品業中米穀、食米類，所得額標準為批發 3%；零售 4%，擴大書審純益率標準為批發 1%；零售 2%；菸酒買賣業所得額標準為 3%，擴大書審純益率標準為 2%。

²⁰ 營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法第 4 條規定，稽徵機關應就每年書面審核核定之案件，採隨機選樣方式抽查 10%，已連續 4 年書面審核核定，尚未經抽查者，則列入必須抽查案件，稽徵機關於抽查時，如發現營利事業涉嫌漏逃所得稅額，情節重大，或認為調查工作之必要，得調取該事業前 5 年內之申報書一併加以查核。惟實務上稽徵機關礙於人力，此一抽查規定並未徹底施行

²¹ 施肇華，我國營利事業所得稅查核方式暨一般逃漏稅查緝方法之研究，私立中原大學財經法律研究所碩士論文，2002 年，頁 21-22。

地 區	件 數	佔總申報案件%
高雄市國稅局	35,486	75.22 %
南區國稅局	68,080	74.01 %
中區國稅局	109,812	71.90 %
北區國稅局	115,871	57.09 %
台北市國稅局	59,214	40.29 %

中南部地區營利事業運用擴大書面審核制度方式申報的比率較北部地區高，可能是因規模較小，未聘請會計人員處理帳務，而委託稅務會計記帳業者代為處理帳務，或帳證不齊全，為了避免麻煩，而採用擴大書面審核制度，印證中區國稅局台中市分局張清課分局長於民國 87 年所做之問卷統計結果，發現 80.4 % 的中小企業並未聘僱會計人員²²，值得稽徵機關重視。

二、擴大書面審核制度因免調閱帳證查核，便民利課之功效已普遍為中小企業所接受，對稽徵機關節省查核人力及增裕稅收之效益尤其顯著。截至民國 89 度為止，其申報比率平均維持在總申報數的 6 成以上。

三、依現行擴大書面審核制度第 4 點規定：應依規定設置帳簿記載並取得、給予及保存憑證。第 12 點規定：辦理抽查時，應根據營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法規定，就其帳簿文據等有關資料查核。由於稽徵機關囿於人力不足，實務上抽查件數有限，久而久之，導致納稅義務人誤認為適用擴大書面審核制度之案件不必查帳，甚至不必記帳，乃產生下

²² 張清課，營利事業所得稅結算申報與查核方式之研究-台灣省中部地區廠商實證分析，朝陽大學財務金融研究所碩士論文，民國 87 年，頁 52。

列弊端：

- (一)不按規定記帳，不易掌握真實之課稅資料。
- (二)不依規定開立發票、取具憑證或辦理扣繳，助長逃漏。
- (三)高純益率之行業，利用擴大書面審核制度以規避稅負。
- (四)部分不肖記帳業者，利用擴大書面審核制度，衍生風紀問題。

在實務上，由於擴大書面審核案件之抽查比率極低，常形成納稅義務人作為規避所得稅稅負之重要手法，因擴大書面審核制度有最低營業額之限制，以 93 年為例其營業額限制在新台幣 3 千萬元以下，因此有許多納稅義務人則以廣立營利事業之方式以適合之，其雖有簡便稽徵之優點，但相對的卻形成租稅規劃之手段²³。

惟納稅義務人或企業藉由租稅規劃來節省稅捐，只要不涉及協力義務之違反，或違法逃漏，納稅義務人自得基於其最大經濟選擇申報方式²⁴。蓋國家者，雖論者觀點各異，縱有承認其具有目的理性者，但對其目的之達成，國民並不當然負有法律上義務，不論文化傳承、經濟成長、社會責任或忠恕愛人等等，均僅屬道德倫理領域之要求。因此納稅義務人或企業所為之租稅規劃，完全無須顧及整體財政需求或國家當前政策，而有權針對如何減少租稅負

²³ 有關擴大書面審核制度形成租稅規劃之手段相關研究，參見呂仁琦，我國營利事業所得稅擴大書面審核制度之研究，中原大學會計研究所碩士論文，2000年。

²⁴ 此處讓我想起，西元 485 年，北魏的均田令賦稅規定，對獨身者有利而對已婚者不利，結果戶籍資料大多數人全報未婚。可謂租稅規避，自古皆然。

擔而設計規劃²⁵。倒是立法者有義務，對此種為了稽徵經濟，簡化租稅行政，賦與行政機關設定「通案」標準之類型化授權，對其主要「目的」、「內容」與「範圍」皆應予以明確定義。尤其是各業適用擴大書面審核制度之純益率，係有關於所得額之計算標準，性質上屬絕對法律保留之事項，即便是依授權明確性原則授權給行政機關制訂，亦應讓納稅義務人於安排其營業行為或法律關係時，得以預見及明瞭所適用之純益率，及其應受社會期待或負社會義務之納稅範圍。

由於稅務行政，涉及調查程序案件數量龐大，為掌握社會成千上萬反覆發生經濟活動事件，必須簡化法律並考慮其可行性，以減輕租稅行政負擔並避免過分干預私經濟領域，而推計課稅在此之特性，即為了簡化租稅行政，就課稅事實之認定，賦與行政機關設定「通案」標準之權限²⁶。當所得額之直接調查核實有所不能或稽徵成本過鉅時，基於稽徵經濟原則，退而求其次，以間接推計方法追求接近真實之課稅所得額，在稅法中不但允許，而且佔有重要之地位。當納稅義務人自動選擇採用擴大書面審核制度推計課稅時，協力義務之違反已非其前題要件，而是基於徵納雙方的合意，有如姜太公釣魚願者上鉤。德國法學家 Hans-Peter Bull 教授在其行政法教科書中對行政契約提出許多之案例，其中包括稽徵機關與當事人間有關課稅事實之共同理解，亦屬行政契約之一類型²⁷，因此徵納雙方對課

²⁵ Schumpeter, Die Krise des Steuerstaats, 1918, Neudruck in Goldscheid-Schumpeteres' Die Finanzkerise des Steuerstaats, 1976. S. 345-352. 轉引自葛克昌，稅法基本問題-財政憲法篇，月旦出版社股份有限公司，1996年4月，頁12。

²⁶ 黃茂榮，論稅法之法源，經社法制論叢，第8期，80年7月，頁24。

²⁷ Hans-Peter Bull. Allg. Verw., 6. Aufl., S.291f.(2000)；轉引自黃錦

稅事實所達成之共識自應可視為行政契約之一種。

綜上論述，擴大書面審核制度雖仍存有諸項缺失，惟揆諸現實環境，該制度在稅法執行工具的設計上，已避免如所得稅法第 83 條規定「稽徵機關『得』(實際執行卻是『逕行』)依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額」以強制的方式為之，而改採較無爭議的誘因式稽徵模式²⁸，對便民服務、節省查核人力、及增裕稅收而言，確有其存在之價值，在尚乏更理想之可替代查課方式以前，似不宜輕言廢止。

根據經濟部發布的「民國 94 年中小企業白皮書」，我國中小企業佔全體企業家數達 97.8%，中小企業就業人數更高達 77.18%，其重要行不言而喻，惟因規模較小，大都未聘請會計人員，或帳證不齊全，為了避免麻煩等客觀環境限制，而不得不採用擴大書面審核制度，其申報比率平均維持在總申報數的 6 成以上即為明證。而所得稅推計課稅，係稽徵機關對課稅基礎所進行之事實的推估，為課稅基礎之代替，但稽徵機關在擴大書面審核制度要點中核定之各業純益率係直接用來推估所得，實際已直接作為對人民課稅之依據，則不啻已相當於法律規定，亦即各該純益率標準已相當於課稅之法律要件事實，等於直接以法律明文規定的課稅客體、稅率等租稅構成要件，則此項推計核定方法就從對課稅基礎所進行之事實推定，變成直接形成人民租稅義務之法律擬制。然擬制係對於非典型之事實賦予典型法律效果之立法決定，係屬法律保留之事項，必

堂，行政契約主要適用問題之研究，行政契約與新行政法，財團法人台灣行政法學會主編，2002 年 6 月初版，頁 25。

²⁸ 葉俊榮，行政法案例分析與研究方法，三民書局，88 年 3 月初版，頁 348。

須立法者始得為之。如稽徵機關擅自制訂用來推估所得的規定直接形成人民租稅義務，應屬違反法律保留。

第三項 自力耕作漁牧成本及必要費用標準

所得稅法第 14 條第 1 項第 6 類規定，自力耕作、漁、牧、林、礦之所得，以收入減除必要成本及費用後之餘額為所得額。財政部因考量自力耕作漁牧業之實際獲利狀況及保障扶植自力耕作漁牧業等財政目的以外之經濟或社會目的，因此自力耕作漁牧成本及必要費用均核定為收入的 100%，換言之，自力耕作漁牧林礦業者之收入可 100% 扣除，使所得額均成為零。

財政部究竟如何考量判斷各該業之實際獲利狀況，以及其欲保障扶植那一種行業，完全依財政部單一行政部門決定，而不須經過議會的審查。若施行細則得任意增減「免稅額」之要件，即與租稅法律主義之意旨不符，大法官在釋字第 415 號解釋理由已詳加規定²⁹。所得稅法施行細則第 17 條第 2 項雖有規定自力耕作漁牧成本及必要費用標準，由財政部各地區國稅局擬定，送請財政部備查核定，但所得稅法施行細則，原由所得稅法第 121 條授權由財政部擬定，呈請行政院核定公布，故該項成本及必要費用標準之

²⁹ 大法官解釋釋字第 415 號理由書：「憲法第 19 條規定人民有依法納稅之義務，係指稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅率等稅捐構成要件，均應以法律明定之。主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法有關之事項予以規範，對納稅義務及其要件不得另為增減或創設。所得稅法有關個人綜合所得稅『免稅額』之規定，其目的在使納稅義務人對特定親屬或家屬善盡其法定扶養義務，此亦為盡此扶養義務之納稅義務人應享之優惠，若施行細則得任意增減『免稅額』之要件，即與租稅法律主義之意旨不符。」

擬定不但欠缺母法之授權，而且任由財政部對自力耕作漁牧林礦業者給予形同免稅之特殊優惠，已經違反法律保留原則。

自力耕作漁牧林礦業著應否給予免稅之特殊優惠關係重大，其收入是否可 100% 扣除，容有討論之空間，但無論如何，其非屬於財政部可決策之事項，亦非職權命令所可規定者，殆可斷言。本文雖認同對自力耕作漁牧業的保障扶植，但此種決策程序卻已經完全違反租稅法定原則及法律保留原則。

第四項 當地一般租金標準

所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 4、5 款規定，稽徵機關得參照一般租金情況計算租賃收入及調整計算租賃收入，查其立法理由為「房屋所有權人與承租人，每故意約定較低之租金，藉以規避稅負，稽徵機關原可逕行實地調查，藉以核定實際之租金數額，惟此項實地調查工作，可能造成納稅義務人之不便，甚至發生苛擾情事。為簡化稽徵作業，爰增訂約定之租金顯較當地一般租金為低者，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租金收入。」其目的之一方面在於為防杜納稅義務人利用私法契約之自由規避稅負，另一方面在於節省稽徵機關進行實地調查之成本，所為之簡化稽徵作業防杜逃漏條款，惟簡化稽徵手續、避免逃漏稅捐固屬重要，並有其社會正義及租稅負擔公平之目的正當性存在，但均應以不違反租稅法定原則為前提。

在稽徵實務上，申報租金只要略低於當地一般租金水準，稽徵機關即依「當地一般租金標準」，調整出租人之

租賃收入，使得當地一般租金標準隱然具有法源地位，殊值檢討。因按所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款，係在約定租金顯較當地一般租金為低之特定情況下，立法者授權稽徵機關得參照當地一般租金調整租賃收入，惟並未授權稽徵機關制定當地一般租金標準，所得稅法施行細則第 16 條第 3 項雖有當地一般租金標準由財政部各區國稅局訂定，送財政部備查之規定，但所得稅法施行細則，原由所得稅法第 121 條授權由財政部擬定，呈請行政院核定公布，故「當地一般租金標準」欠缺母法之授權，性質上為行政規則，非實質意義法律保留，亦不得作為法源。當地一般租金標準既係有關綜合所得額之計算標準，在法律保留原則採重要理論下，須法律保留者，行政規則亦不能作為法律依據³⁰。

為使一般租金標準有明確具體之規範並趨於實際，在一般租金之調查，若能有各地縣市政府之調查委員會（例如地價及市價之調查）參與，則將能使一般租金標準之公信程度提升³¹。故一般租金標準之調查，應明定具體程序及方法並落實執行，以課徵土地稅之規定地價程序為例³²，其

³⁰ 葛克昌，同註 1，頁 303，

³¹ 黃慧英，我國所得稅推計課稅實務之研究，私立中原大學會計學系碩士論文，頁 116 以下。

³² 按平均地權條例第 15 條所定，規定或重新規定地價之程序有 5：直轄市或縣（市）主管機關辦理規定地價或重新規定地價之程序如左：

- 一.分區調查最近一年之土地買賣價格或收益價格。
- 二.依據調查結果，劃分地價區段並估計區段地價後，提交地價評議委員會評議。
- 三.計算宗地單位地價。
- 四.公告及申報地價，其期限為 30 日。
- 五.編造地價冊及總歸戶冊。

據此，地價調查估計規則第 3 條進一步補充規定地價調查估計之辦理程序如下：

有關正當程序之立法就較為完善，足資參考。

第四節 法律優越原則

第一項 法律優越原則之意義

法律優越原則或稱法律優位原則，係指所授權制定之法規命令，仍不得違反上位規範或增加法律所無之限制。³³

「法律優越原則」，係消極的依法行政原則。此一原則為法之位階問題。依此原則，在法規範上乃形成一「規範金字塔」。在最高位置者為憲法，其次為法律或條約，再次為法規命令，又再次為地方自治規章。³⁴此在我國憲法亦有明文之規定，憲法第 171 條第 1 項規定：「法律與憲法牴觸者，無效」；第 172 條規定：「命令與憲法或法律牴觸者，無效」。在法源層級化之體系中，表現於命令時最為明顯，此即下級機關發布之命令，不得違反上級機關發布之命令，授權命令之效力高於職權命令。

-
- 一.蒐集、製作或修正有關之基本圖籍及資料。
 - 二.調查買賣或收益實例、繪製地價區段草圖及調查有關影響區段地價之因素。
 - 三.估計實例土地正常單價。
 - 四.劃分或修正地價區段，並繪製地價區段圖。
 - 五.估計區段地價。
 - 六.計算宗地單位地價。

此外，又於平均地權條例第 4 條規定地價評議委員會，由直轄市或縣（市）政府組織之，並應由地方民意代表及其他公正人士參加；其組織規程，由內政部定之。內政部據此，訂有「地價及標準地價評議委員會組織規程」「地價及標準地價評議委員會評議會會議作業規範」詳加規定其委員會之組織及會議之作業規範。以上資訊主要來自溫豐文老師之「土地法」上課內容。

³³ 李惠宗，同註 16，頁 106。

³⁴ 李惠宗，同註 16，頁 41-42。

針對法律以及授權命令等抽象的法規範，上級行政機關經常下達「解釋性行政規則」，詮釋界定法律或授權命令所使用的若干法律概念，據以拘束下級行政機關對於該等法規範的具體適用。如「擴大書面審核營利事業所得稅結算申報案件實施要點」、「當地一般租金標準」、「各業原物料耗用通常水準」等均屬之。由於行政規則的制定欠缺直接或間接的民主正當性基礎，且並非公布周知的外部法規範，其當然不能進而創設法律或授權命令所無的要件限制，而僅能依客觀公認的法律解釋方法，就各該法律或授權命令的解釋與適用表示意見。對於此等行政規則的規範審查，從而原則上均應該依循法律解釋方法的各項準則，檢視其是否逾越了法律解釋的界限，據以貫徹法律保留原則乃至法律優位原則等憲法規範意旨。以下即對所得稅推計課稅上，違反法律優越原則之各種情形提出探討。

第二項 擴大書面審核制度

「擴大書面審核制度」之法律依據為所得稅法第 80 條第 5 項規定，「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」惟從該項規定內容觀之，其授權應屬查核方法（包括影響所得額之帳簿憑證與會計記錄及資產估價等有關課稅基礎事實查證）之規範，並無關於所得衡量方法之授權（如前文所提所得稅法第 25 條及第 26 條對國際運輸、國外影片等事業在法條中明定按其營業收入之一定百分比認定營利事業所得額），稽徵機關僅能依客觀公認的法律解釋方法，就

各該法律或授權命令的解釋與適用表示意見，擴大書面審核制度雖屬可由法律直接規範或者是依授權明確性原則授權給行政機關制訂的相對法律保留事項，惟在所得稅法中並無任何關於稽徵機關得制訂所得衡量方法之各業純益率之授權。

依據中央法規標準法第 5 條規定關於人民之權利、義務者，應以法律定之，第 6 條規定「應以法律規定之事項，不得以命令定之」及第 11 條規定「法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律」，故行政命令不得與母法牴觸，否則行政命令無效，不得以之作為課稅之依據，又行政命令祇能作為母法的輔助命令，不得創設關係納稅義務人的義務或限制納稅義務人的權利。因是稽徵機關在擴大書面審核制度此一行政命令中制訂之各業純益率，並按其營業收入之一定百分比認定營利事業所得額，係創設關係納稅義務人的權利義務，實已逾越所得稅法第 80 條解釋與適用的界限，並違背中央法規標準法而屬無效命令。

第三項 各業原物料耗用通常水準

營利事業所得稅查核準則第 58 條第 3 項規定，「前項各該耗用原料之通常水準，由主管稽徵機關會同實地調查，並洽各該業同業公會及有關機關擬定，報請財政部核定。」財政部有鑑於稅務行政大量化及稽徵行政經濟性，以簡化稽徵行政之工作，採取類型化方法，訂定各業原物料耗用通常水準³⁵，此種對原物料耗用估計採類型化之標

³⁵ 以汽車運輸業輪胎及燃料油耗用通常最低標準表(如下表)為例，係財政部於民國 91 年 6 月 11 日台財稅字第 0910453326 號令所修訂，距前次修訂(民國 79 年)時間已達 12 年之久，因市區客運

準，並無法律明確授權。因按所得稅法第 28 條之規定，在製造業耗用原料超過各該業通常水準時，立法者僅授權稽徵機關得於查明屬實後，就其超過部份調整剔除，惟並未授權稽徵機關制定各該業耗用原料之通常水準，最高行政法院在判決理由³⁶中亦認同「所得稅法第 28 條雖未明文授權稽徵機關訂定各同業耗用原料通常水準，」然卻不當引用司法院釋字第 443 號解釋認為「稽徵機關為執行該法，未對人民之自由權利增加法律所無之限制，自得依職權訂定各同業耗用原料水準，以為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，仍非憲法所不許。」本文以為各同業耗用原料水準乃涉及納稅義務人之課稅所得額，屬對人民財產權重大事項，豈僅只是對人民產生不便或輕微影響而已，自應有法律或法律授權之命令作為依據。

車業者不堪國稅局以陳年且不符實際之燃料油耗用通常最低標準核定，經客運同業公會向財政部反映其燃料油最低標準不合理，財政部實地調查後，以市區冷氣大營客車柴油每公升行駛里程為例，燃料油耗用每公升行駛里程距前次標準，由 2.88 調降為 2.00，調幅高達 44%，各業原料耗用通常水準之制訂不能即時且實際反映，由此可見一斑。

單位：公里

車別	總重量		每公升行駛里程(KM)			每套輪胎行駛里程(KM)	
			柴油		汽油	新胎	翻修胎
			冷氣車	無冷氣			
客車	大營客車	市區汽車	2.00	2.20	-	45,000	加 15,000
		公路汽車客運 (含遊覽車、高速公路客運)	2.70	3.00	-		
	小營客運(計程車、小客車)	-	10.00	8.20	40,000	加 10,000	

備註：定期定線客運班車行駛山道路之里程，按本表標準 8.2 折核計。

³⁶ 最高行政法院 94 年度判字第 00902 號判決。

稽徵機關以行政規則核定各同業耗用原料水準，主要以經濟實用原則為考量，惟個案正義並不一定要退居一般平等之後，亦即個案裁量應優先於一般裁量。而又因其屬行政規則，僅係上級行政機關為下級機關人員執行職務方便而訂頒之「適用法律簡化流程」而已，若有其他證據可以證明某種特定事實如何存在，仍應以實際存在之事實狀態作為適用法律之依據³⁷，乃屬當然。

第四項 納稅人因免責事由以致資料滅失

營利事業當年度關係所得額之全部或者一部之原始憑證，因遭受不可抗力之災害（如火災、水災、震災或其他不可抗力之天然災害等），或經有關機關調閱（一般指司法機關、檢調單位、財稅機關因查核或勾稽納稅義務人之所得稅資料），以致滅失者。營利事業所得稅查核準則第11條規定，得依納稅義務人核定年度之前3年度，經稽徵機關核定純益率之平均數核定納稅義務人之所得額，因該比率係以納稅義務人本身核定純益率為推計標準，因此稱之為本人率法。

採用納稅人本人率法為推計標準，本為查核準則最有人情味之處，也是最受肯認之方法，因為此法最能接近納稅義務人之實際情形，然營利事業所得稅查核準則，其法律依據為所得稅法第80條第5項，「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算之項目之查核準則，由財政部定之。」從該項規定內容觀之，其授權應屬查核

³⁷ 李惠宗，同註16，頁425-426。

方法（包括影響所得額之帳簿憑證與會計記錄及資產估價等有關課稅基礎事實查證）之規範，並無關於所得衡量方法之授權（如前文所提所得稅法第 25 條及第 26 條對國際運輸、國外影片等事業在法條中明定按其營業收入之一定百分比認定營利事業所得額），稽徵機關在此顯已逾越了法律之授權範圍，是否適法，不無疑義。因此建議還是將此條文明確納入所得稅法，同時於適用此方法時，能仔細審究納稅義務人遭受不可抗力災害之損失與不便，斟酌調降推計所得額標準之數額，將更能符合租稅法定與租稅公平原則。

第五節 授權明確性原則

第一項 授權明確性原則之意義

行政機關須獲有法律明確之授權（法律授權明確性原則），且其所制定之法規命令內容未違反上位規範，始具有法源之效力（法律優越原則）³⁸。法律授權明確性係從法律保留原則衍生而來，指本應由形式意義的法律本身規定之事項，因國會無法完成細節之規定，故授權行政機關依一定程序發布法規命令，惟法律授權行政機關訂定法規命令，須符合法律授權明確性原則。

所謂法律授權明確性係指，法律為授權時，不得為概括之授權，須「目的」、「內容」與「範圍」皆臻至明確，足以使人民對法規範所形成之秩序有預見的可能。因國會移轉法規制定權予行政機關有違反權力分立原則之虞，故

³⁸ 李惠宗，同註16，頁106。

立法者不得為空白授權。一般言之，我國各種法律最後一條皆規定有：「本法施行細則由某某機關定之」，此種授權係屬概括授權，似不符合法律授權明確性原則³⁹。近來，法規命令因違反「法律授權明確性」原則而被宣告無效者，有增多的傾向。例如司法院大法官釋字第 218 號、第 367 號、第 402 號⁴⁰、第 478 號、第 505 號⁴¹、第 566 號、第 581 號、第 586 號⁴²等解釋均屬之。

第二項 大法官對租稅授權明確性原則之解釋

國家對人民課徵金錢給付義務，應以法律明定課徵之目的、對象與額度，如以法律具體明確授權主管機關以命令為必要之規範，應就授權法律整體規定之關聯意義，綜合判斷立法機關之授權是否符合授權明確原則，大法官解釋曾著有多號解釋，茲說明如下：

³⁹ 李惠宗，同註 16，頁 107。

⁴⁰ 大法官解釋第 402 號「對人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，應由法律定之，法律雖得授權以命令為補充規定，惟授權之目的、範圍及內容必須具體明確，然後據以發布命令，方符憲法第 23 條之意旨。」

⁴¹ 大法官解釋第 505 號「以職權發布解釋性行政規則對人民依法律享有之權利增加限制之要件，與憲法第 23 條法律保留原則牴觸，應不予適用。」

⁴² 大法官解釋第 586 號「逾越母法關於『共同取得』之文義可能範圍，增加母法所未規範之申報義務，涉及憲法所保障之資訊自主權與財產權之限制，違反憲法第 23 條之法律保留原則，」

一、職權命令不得對人民依法律享有之權利增加限制之要件

司法院 89 年 5 月 5 日大法官釋字第 505 號解釋認為「行政機關為執行法律，得依其職權發布命令，為必要之補充規定，惟不得；與法律牴觸」，所以「以職權發布解釋性行政規則對人民依法律享有之權利增加限制之要件，與憲法第 23 條法律保留原則牴觸，應不予適用」。職權命令並不具有與法規命令同位階之法源資格。所謂職權命令，在實質上的區別為：職權命令之外部效力應只是事實上的，而法規命令之外部效力則是規範上的。行政法規必須具有規範上的拘束力，始能直接拘束人民及法院；否則，僅能經由其所依附具有規範上拘束力之法律或法規命令具有事實上之拘束力。因該事實上之拘束力的產生必須藉助於法律或法規命令，所以稱其對外效力是間接的⁴³。職權命令這種行政命令之所以被稱為職權命令，乃因行政機關主張：其依政府機關之組織法或各該行政法中關於主管機關之規定，對於一定之職務或法規的執行既然享有職權，則為執行該職務或法規之需要，自當有發佈配套命令，拘束人民的權力。這個見解不符合法治國家之權力區分及法律保留原則的運轉機制，容易導出破壞憲政體制的結果。

所以，大法官在本解釋認為「以職權發布解釋性行政規則對人民依法律享有之權利增加限制之要件，與憲法第 23 條法律保留原則牴觸，應不予適用」。面對職權命令之規範需要的主張，必須從行政上何以無法可據，深入探討。標準答案常是：立法懈怠。然為何發生立法懈怠？實務上

⁴³ 翁岳生，論法官之法規審查權，台大法學論叢書第 24 卷 2 期，1995 年 6 月，頁 94。

常常顯示，這是行政機關誘發的結果。這時候，其矯正的正確處方絕非是肯認職權命令之急迫性需要，而是由司法機關把關，確認、彰顯其真正問題之所在⁴⁴。

二、與證據方法有關的規定應適用法律保留原則

與證據方法有關的規定有法律保留原則之適用，在大法官釋字第 536 號解釋文：「...惟未上市或上櫃公司之股票價值之估算方法涉及人民之租稅負擔，仍應由法律規定或依法律授權於施行細則訂定，以貫徹上揭憲法所規定之意旨。」本解釋除表達財政部之函釋並非基於法律之授權，僅為行政機關依職權發布之命令，其屬行政命令牴觸法律而無效之理甚明。而另一層次的重要意義為：與證據方法有關的規定亦有法律保留原則之適用⁴⁵，而非純屬於法律之解釋適用。

租稅之徵收本身，即隱含扼殺個人自由之危險，進入 21 世紀各國租稅負擔急遽上升，私人或企業，任何經濟決策，稅法之考量均扮演舉足輕重角色。憲法所保障之一切經濟自由，如將租稅效果納入計算之內，則均不免遜色，蓋公權力藉由稅課之無孔不入，成為法治國家不設防之側翼⁴⁶。如不即時加以防阻，則憲法所保障之自由與權利，亦失其意義。故法律之授權涉及限制人民自由權利者，其授

⁴⁴ 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查(上)，植根雜誌第 19 卷第 11 期，頁 16。

⁴⁵ 黃茂榮，同前註，頁 11，參照註腳 25。

⁴⁶ Papier, Steuern und Abgaben-Die Offene Flanke des Rechtsstaats, Krit.Vjschr. f. Gesetzgebung, 1987, S.140ff. 轉引自葛克昌，稅法基本問題-財政憲法篇，月旦出版社股份有限公司，1996 年 4 月，頁 13。

權之目的、範圍及內容應符合具體明確之條件。當納稅義務人遇有課稅證據客觀上難以查證之狀況，稽徵機關乃得對課稅基礎進行推估，為課稅基礎之代替，此即為一種證明度之減輕，其既僅為證明度之減輕，稽徵機關自不能恣意估計。以營利事業所得稅之計算為例，課稅所得額係以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後所得之淨額。其中有關各項成本費用、損失之計算若使用各種的間接資料予以推計，一如股票價值之估算方法，其結果涉及人民之租稅負擔，亦有法律保留原則之適用，自應由法律規定或依法律授權於施行細則訂定，譬如比照所得稅法第 17 條之立法方式，明確規定關於綜合所得淨額之計算，容許納稅義務人在標準扣除與列舉扣除額間所做之選擇；或法律應明確規定以同業利潤標準推計課稅時，其推計課稅之原因及前提要件，以及推計之額度上限。

三、有正當理由可為合理之差別規定

大法官釋字第 565 號解釋文：「...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。」但其前提為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，故「依據獎勵投資條例（已於 79 年 12 月 31 日因施行期間屆滿而當然廢止）第 27 條授權行政機關視經濟發展、資本形成之需要及證券市場之狀況，對個人出售證券，在一定範圍內，就其交易所得所採行之優惠規定，與憲法第 19 條所定租稅法定主義尚無牴觸。又此項停徵證券交易所得稅，係行政機關依法律授權，為增進公共利益，權衡經濟發展階段性需要與資本市場實際狀況，本於專業之判

斷所為合理之差別規定，與憲法第 7 條平等原則亦無違背。」

四、不得任意增減「免稅額」之要件

大法官釋字第 415 號理由書：「主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法有關之事項予以規範納稅義務及其要件不得另為增減或創設。所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」之規定，其目的在使納稅義務人對特定親屬或家屬善盡其法定扶養義務，此亦為盡此扶養義務之納稅義務人應享之優惠，若施行細則得任意增減「免稅額」（與成本費用同為課稅所得之減項）之要件，即與租稅法律主義之意旨不符。」釋字第 566 號理由書亦再次重申：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠，主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，不得另為增減，否則即屬違反租稅法律主義；」。

現行財政部擬訂之自力耕作漁牧成本及必要費用標準，因考量自力耕作漁牧業之實際獲利狀況及保障扶植自力耕作漁牧業，因此均訂為 100%，換言之自力耕作漁牧林礦業者之收入可 100% 扣除，使所得額均為零。等於對自力耕作漁牧林礦業者給予免稅之特殊優惠。財政部究竟如何考量判斷該業之實際獲利狀況，以及其欲保障扶植那種行業，完全依財政部單一行政部門決定，而不須經過議會的審查。

若施行細則得任意增減「免稅額」之要件，即與租稅法律主義之意旨不符，大法官在釋字第 415 號解釋理由已

詳加規定⁴⁷，所得稅法施行細則第 17 條第 2 項雖有規定自力耕作漁牧成本及必要費用標準，由財政部各地區國稅局擬定，送請財政部備查核定之規定，但所得稅法施行細則，原由所得稅法第 121 條授權由財政部擬定，呈請行政院核定公布，故前項標準不但欠缺母法之授權，而且任由財政部對自力耕作漁牧林礦業者之給予免稅之特殊優惠。財政部應否給予自力耕作漁牧業免稅之特殊優惠關係重大，其收入是否可 100 % 扣除，容有討論之空間，但無論如何，其非屬於財政部可決策之事項，亦非職權命令所可規定者，殆可斷言。

五、推計課稅額度之上限應予明定

財政部所頒之同業利潤標準為類型化方法，當納稅義務人未盡協力義務，而稽徵機關乃對課稅基礎進行推估，為課稅基礎之代替，此即為一種證明度之減輕⁴⁸，其既僅為證明度之減輕，自不能恣意之估計，然證明度減輕之界限為何，依大法官釋字第 593 號理由書：「國家對特定人民課徵金錢給付義務，應以法律明定課徵之目的、對象與額度，如以法律具體明確授權主管機關以命令為必要之規範，應就授權法律整體規定之關聯意義，綜合判斷立法機關之授

⁴⁷ 大法官解釋釋字第 415 號理由書：「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指稅捐主體捐客體、稅基及稅率等稅捐構成要件，均應以法律明定。主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法有關之事項予以規範納稅義務及其要件不得另為增減或創設。所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」之規定，其目的在使納稅義務人對特定親屬或家屬善盡其法定扶養義務，此亦為盡此扶養義務之納稅義務人應享之優惠，若施行細則得任意增減「免稅額」(與成本費用無異)之要件，即與租稅法律主義之意旨不符。」

⁴⁸ 吳東都，行政訴訟之舉證責任 - 以德國法為中心，學林文化事業有限公司，民國 90 年 11 月，頁 52。

權是否符合授權明確原則，及行政主管機關之命令是否逾越母法授權或與之牴觸。……是公路法已就汽車燃料使用費之徵收目的、對象及徵收費率之上限予以明定，並就徵收方式及徵收後之分配辦法，授權主管機關訂定。其授權之目的、範圍及具體內容均已明確規定，符合授權明確性原則。」本解釋雖係針對汽車燃料使用費，要求此項規費其徵收目的、對象及徵收費率之上限應予以明定，但所得稅推計課稅之運用，也涉及國家對人民課徵金錢給付義務，故以同業利潤標準推計課稅時，法律應明定其推計課稅之目的(原因及前提要件)，推計課稅額度之上限，如以法律具體明確授權主管機關以命令為必要之規範，應就授權法律整體規定之關聯意義，綜合判斷立法機關之授權是否符合授權明確原則。

所謂同業利潤標準，除營利事業所得稅查核準則等法令另有規定外，多由財政部統一公布，全國該行業一體適用，而以全國地區為單位，就全國各地區同一行業計算其平均的利潤水準，並非「同一地區」的「類似的同業」的利潤標準，因此，無法考慮各地區生活水準的差異，其租金、薪資、進貨成本等因不同地方而不同，且疏於斟酌個別納稅人的營業規模大小、營業場所地點及其他營業條件的差異等個別案件的特殊情況，因此，與納稅人的實際利潤率常有重大差異，不能反映其真實所得情況，故以同業利潤標準推計課稅時，法律應明定其推計課稅額度之上限，以符授權明確原則。

六、有關課稅之技術性及細節性事項

大法官釋字第 597 號理由書謂：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主

體、租稅課體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。」而在行政程序上的法律保留概念，則由行政程序法第 4 條及第 10 條可以看出，行政權即使有規範的權利，仍應遵守法律及一般法律原則的拘束，以免行政裁量逾越法定之裁量範圍，並應注意符合法規授權之目的。依此，行政程序法再度重申行政裁量在我國所被侷限的範圍。

由租稅法的角度看來，稅捐稽徵機關亦應時時留意其行政裁量及解釋之界限。也才能夠符合上述釋字第 597 號解釋理由書中所說：「...故主管機關於適用職權範圍內之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無違背（本院釋字第 420 號、第 460 號、第 519 號解釋參照）。」

常觀察大法官解釋者，在大法官解釋中經常看見大法官認為某些事情若「屬於細節性、技術性事項者」，仍然可以交由行政機關加以訂定；但從來未曾明言何謂「細節性、技術性事項」，總讓人有語焉不詳之感。今由實證分析看來，屬於合憲與屬於大部分合憲者，應該屬於大法官認為可以交由解釋函令加以定義者，如「憑證問題」、「計算、估價問題」、「繳納方式」以及大部分認為合憲的「核計、核定、查核準則、推計課稅」、「免稅範圍、減徵範圍」，大概可以說是目前就稅法問題上，大法官解釋肯認之「細節性、技術性事項」⁴⁹。

⁴⁹ 林孟巧，稅法上行政規則與法律保留原則之關係——以大法官解釋為中心，東吳大學法律學系法律專業碩士班碩士論文，2005 年，

惟對於「稅目本身之合憲性」之釋字第 593 號解釋，雖然大法官完全認為合憲，但學者林孟巧認為此應是大法官基於某些財政原理、法律原理以及尊重立法院所訂定之稅目所致，尚與「細節性、技術性事項」無關⁵⁰。本文對大法官基於某些財政原理及尊重立法院之理由，作為判斷「細節性、技術性事項」之依據雖表贊同，但卻不能因此忽略人權保障，更應嚴守憲法及法律之界限。

第三項 對原料耗用通常水準之檢討

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，其超過部份，非經提出正當理由經稽徵機關查明屬實者，不予減除。」另營利事業所得稅查核準則第 58 條第 3 項規定，「前項各該耗用原料之通常水準，由主管稽徵機關會同實地調查，並洽各該業同業公會及有關機關擬定，報請財政部核定。」財政部有鑑於稅務行政大量化及稽徵行政經濟性，以簡化稽徵行政之工作，採取類型化方法，訂定各業原物料耗用通常水準，此種對原物料耗用估計採類型化之標準，若「屬於細節性、技術性事項者」，雖然可以交由行政機關加以訂定，但並無法律明確授權。因按所得稅法第 28 條之規定，在製造業耗用原料超過各該業通常水準時，立法者僅授權稽徵機關得於查明屬實後，就其超過部份調整剔除，惟並未授權稽徵機關制定各該業耗用原料之通常水準，其以行政命令核定，主要以稽徵經濟原則為考量，惟個案正義並不一定要退居一般平等之後，亦即個案裁量應優先於一般裁量。而又因其屬行

頁 116。

⁵⁰ 林孟巧，前揭書，頁 116。

政規則，僅係上級行政機關為下級機關人員執行職務方便而訂頒之「適用法律簡化流程」而已，若有其他證據可以證明某種特定事實如何存在，仍應以實際存在之事實狀態作為適用法律之依據⁵¹。因此稽徵機關如有其他特殊情形亦應予注意，非概拘泥於部頒原物料耗用通常水準之規定。

實務上，原物料耗用通常水準之訂定係經查訪專業人士(通常為任教於大學之相關專業教授)後，再分業進行實際調查，其資料具高度之客觀性⁵²，因此常為司法機關之肯認，而使其存在外部性之效果。部頒原物料耗用通常水準就其技術層次及內涵，固受司法機關之尊重，然就標準訂定之程序、方法、工具及時效性等事項，司法機關即應依職權審酌是否立於合理之基礎，更要非任由行政機關將原物料耗用標準視為最高指導原則⁵³。在釋字第 218 號解釋中，亦釋示強調「推計課稅之標準應力求客觀合理，以維租稅公平原則。」原料配方業已改變之現實所在多有，依規定各該耗用原料之通常水準，由主管稽徵機關會同實地

⁵¹ 李惠宗，同註 16，頁 425-426。

⁵² 黃惠英，同註 31，頁 100-101。其訂定程序已於查核準則中明定，應由主管稽徵機關會同實地調查，並洽詢各該業同業公會及有關機關擬訂，再報請財政部核定。而實際上之程序為由主辦國稅局為主辦單位，由主辦國稅局先擬定草案，查訪專業人士(通常為大學相關專業教授)後，分業指派各區國稅局進行實際調查，實地調查並以多數同業廠商為對象，而後彙報主辦國稅局，主辦國稅局經整理後召開會議研商討論(各區國稅局、專業人士及財政部均列席討論)，決議後將成果陳報財政部核定，並以函令頒佈，惟筆者於訪談數位國稅局參與實際調查之官員，均表示當國稅局發函向各同業公會徵詢該業原料耗用通常水準之調查結果，並請其提供意見時，往往石沉大海未予回應，我國同業公會之運作績效不彰，可見一斑，而相關業者疏於主張及保護自己的權利，「法律只保護知道法律的人」，在此又得一明證。

⁵³ 李儒哲，推計課稅與租稅公平之探討，逢甲大學會計與財稅研究所碩士論文，2003 年，頁 96-97。

調查，並洽詢各該業同業公會及有關機關擬訂，報請財政部核定，可是通常水準到底應多久調查一次？如何確實執行調查程序？各該業同業公會之意見是否已充分反映？洽詢時通常水準認定與稽徵機關不同又應如何裁決？訂定之各業耗用原料通常水準若不確實應如何在事前救濟？這些正當法律程序之要求在所得稅法及查核準則相關規定中均付之闕如，完全視主管稽徵機關之執行誠意，此無異為爭訟之源。

大法官釋字第 216 號解釋：「法官依據法律獨立審判，憲法第 80 條載有明文。各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可得予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束，本院釋字第 137 號解釋即係本此意旨；」高雄高等行政法院 90 年度訴字第 509 號判決⁵⁴即稱：「該通常水準能否適用於本件原告需不同物料及技術生產之鑄件，饒有研求餘地。迺被告空言辯稱應一體適用，洵難採信。」只可惜類此審判案例，就標準訂定之程序、方法、工具及時效性等事項依職權審酌是否立於合理之基礎的，究屬鳳毛麟角。

若考量我國行政部門與法院的機關文化以及行政司法分工的需求，在短期之內，以行政機關為主導者的決策模

⁵⁴ 高雄高等行政法院 90 年度訴字第 509 號判決：「上開鋼鐵業耗用原物料通常水準係 79 年 2 月由財政部頒定，於鑄鐵品製造方法項下亦僅說明「台灣區所煉的生鐵除一貫作業大工廠在熔融狀態下重煉成鋼，其他生鐵都用於鑄造」等語，並未說明何種物料、製造方法將生產何種品質鑄鐵品；則該通常水準能否適用於本件原告需不同物料及技術生產之鑄件，饒有研求餘地。迺被告空言辯稱應一體適用，洵難採信。況本件縱認原告之產品有上開通常水準之適用，然依上述查核準則第 58 條規定，製造業其耗用之原料如超過各該業通常水準，就超過部分，如能提出正當理由，經查明屬實者，仍應予減除。」

式應不會有重大的改變。⁵⁵所以若考慮在最好處理的環節由最適當的人來處理，則應由法律訂定合理的程序、方法、工具及時效性等規範，然後授權由具公信力且專業的工業技術研究院、金屬工業研究發展中心、石材工業發展中心、鞋類暨運動休閒科技研發中心等機關團體，主導各該業原物料耗用通常水準之訂定。稽徵機關雖為稅捐之主管機關，但有關各業原物料耗用之實地調查，由這些具公信力且專業的機關團體來訂定，相信必能得到較確實的通常水準，也較能令納稅義務人信服，並能減少因此通常水準引起的稅務爭訟。所以各該業原物料耗用通常水準之訂定，應從制度設計及程序安排來改善，而非寄望司法機關介入行政裁決。

雖然我們不敢奢望稅務人員個個都是材料的專家，但是仍要建議從實地調查事項之制度設計及程序安排來改善，稅捐稽徵機關並應多舉辦在職訓練，聘請企業界的製造人員，講解各行業的製程用料，運用合法的稽核程序，才能做到確實的耗料查核。科學的進步在材料使用上日新月異，故審查帳目時，對新種原料的認定，更應憑學理或工程知識加以辨正，而不可一味抱著同業標準或上期標準而剔除⁵⁶。

⁵⁵ 葉俊榮，同註 28，頁 11。

⁵⁶ 李賢柱，稽徵機關查核營所稅觀念有待革新，中國稅務旬刊，第 1276 期。

第五章 實質課稅原則與所得稅推計課稅

實質課稅原則在我國租稅法中並無明文，為非成文法之規定，屬稅法一般法律原則，可作為稅法解釋與適用之法理。此可由大法官解釋及行政法院判決之引用獲得確認，在大法官解釋釋字第 420 號解釋文針對證券交易所得之認定提及：「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為之。」此外在大法官解釋釋字第 438 號就營利事業所得稅查核準則有關佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定之合法性問題，在解釋理由書：「人民有依法律納稅之義務，憲法第 19 條定有明文。涉及租稅事項之法律，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解釋之，亦為本院釋字第 420 號解釋所揭示。」亦再次肯定實質課稅原則於有關稅法的解釋與適用。

由於本論文係以我國所得稅推計課稅為研究對象，故以下僅就實質課稅原則在所得稅推計課稅解釋與適用上有關之定義、目的及例外態樣加以說明。

第一節 實質課稅原則之意義

實質課稅原則在我國租稅法中並無明文，為非成文法

之規定，屬稅法一般法律原則，可作為稅法解釋與適用之法理。一般稅法規定的結構分為「構成要件」及「法律效果」，實務上均可適用實質課稅原則。蓋「租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之實質的經濟事實，而非其外觀之法律行為或形式上之登記事項，對實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則，實質課稅原則為租稅法律主義之內涵及當然歸趨。」¹

何謂實質課稅原則？在實務上並未以定義。該原則關於實質的要求可詮釋為：在事實面，應按諸事實，認定與稅捐之發生有關之構成要件事實（課稅事實）；在當為面，應按一個人以事實為基礎所具有之負稅能力，定其納稅義務之有無及其應納稅額。申言之，實質課稅原則中所稱之「實質」，當指與納稅義務人之「經濟能力」有關之「指標事實」的「有無」、「範圍」及「歸屬」。其中所稱「指標事實」後來以「稅捐客體」的地位表現出來。是故，要量能課稅，主要便必須以「稅捐客體」之有無、實際數額的大小，及其事實上的歸屬為基礎。此為課稅之實質基礎所在²。

第二節 經濟的觀察法

由於租稅之大量性、重複性，以及時效性，因此稽徵機關不得不以一般外觀之行為作為課稅之基準，當發現外觀與經濟事實存有差異時，若仍拘泥於外觀形式作為租稅核課之基準，將使少數納稅義務人，故意不當利用法律形

¹ 參見最高行政法院 82 年判字第 2410 號判決。

² 黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌第 18 卷第 8 期，頁 4-5。

式，著重於外觀形式之安排，以藉此減輕或免除租稅負擔，造成稅基侵蝕，為避免此種情況，租稅之核課，即不拘泥於形式上存在之法律外觀，而以事實上存在之經濟實質作為課稅之基礎，此為實質課稅原則³。

所以實質課稅原則就課稅事實面而言，亦有學者稱為經濟的觀察法⁴，乃是稅法上特殊的原則或觀察方法，由於稅法領域受稅捐負擔公平原則的支配，在解釋適用法律時，應取向於稅法規定所欲把握的經濟上給付能力；又在課稅要件事實的認定方面，也應把握其表彰經濟上給付能力的事實關係，而非以其單純外觀的法律形式（交易形式）為準。

實質課稅原則指有關稅法的解釋與適用，應以實際上之經濟事實關係及其所產生的實際經濟利益為準，而非依照事實外觀形式的判斷。也就是假裝的表見事實，與在法律適用上背後所隱藏的真實的法律事實不一致時，應對於法律適用上背後所隱藏的真實的法律事實，進行稅法的解釋與適用。

實質課稅原則乃是量能課稅原則或負擔公平原則之表現，從量能課稅原則導出實質課稅原則，並不致於妨害法的安定性或造成課稅權之濫用；因對於實質課稅原則之適用，仍有其一定界線，亦即在稅捐法律之解釋及法律漏洞之補充之際，仍應遵守其基於稅捐法律主義所導出之限制⁵。

³ 康炎村，租稅法原理，凱倫出版社，1987，頁 91。

⁴ 陳清秀，稅法總論，著者本人發行，民國 90 年 10 月第 2 版，頁 197。

⁵ 陳清秀，同前註，頁 201。

第三節 實質課稅之目的：量能課稅

國家的課稅權建立在國家會對人民提供非國家不得、不能或不願提供之服務（例如國防、治安）的假定上。為支應提供該等服務所須之經費，必須以租稅為財政來源，而租稅具有強制性、無償性與財政性等特色，為確保國家財政收入，及保障人民之私有財產權，租稅必須從分配正義所建立起來之稅捐正義的觀點，以人民負擔稅捐之經濟上的給付能力為標準，決定其應納稅額。此即量能課稅原則。但憲法僅於第 19 條明文規定「人民有依法律納稅之義務。」並無國家課稅應遵守量能課稅的規定。是故，僅能從第 7 條關於平等原則之保障，及第 23 條關於國定權力應受比例原則之限制的規定，尋求量能課稅之憲法上的依據。量能課稅原則為稅捐正義之基本原則。在稅捐之課徵上量能課稅原則具有雙重意義，一為容許國家按人民負擔稅捐之能力依法課徵稅捐，一為禁止國家超出人民負擔稅捐之能力課徵稅捐⁶。

實質課稅的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。在實質課稅的實踐上，除了在國家與納稅義務人之垂直關係應保留給納稅義務人生存發展的餘地外，在納稅義務人之水平關係，亦應遵守量能課稅原則意義下之平等課徵的要求，維護稅捐行政及經濟上的中立性，這同時是有效率之市場經濟的制度基礎⁷。

現代民主憲政國定對於公權力機關課稅權的承認是

⁶ 黃茂榮，同註 2，頁 8。

⁷ 黃茂榮，同註 2，頁 9。

有條件及有限度的。除了必須遵守租稅法定原則外，並應遵守量能課稅原則。而所謂量能課稅原則在規範價值上的根源即是實質課稅原則。換言之，量能課稅原則可謂是實質課稅原則具體化後之下位原則。因之，量能課稅原則也可認為係實質正義在稅捐法上比較容易瞭解的描述與要求。實質課稅原則一方面用以控制稅捐法之品質，避免租稅法定原則可能形成之體制性的偏差，另一方面也受租稅法定原則之民主保障。為符合量能課稅原則的要求，在稅捐之課徵，關於主體資格之認定應斟酌其從事之經濟活動的實質，關於稅捐客體對於稅捐主體之歸屬應按其經濟上真正之歸宿，關於客體之有無及其量化原則上應核實課徵，非有納稅義務人違反憑證、記帳義務或拒絕提供相關證據方法的情形，不得以推計的方法估算⁸。

第四節 實質課稅的例外

稅捐之課徵本當符合實質課稅原則之要求。這當中除必須藉助於經濟觀察法消弭經濟存在之實質與法律規範之形式間的落差外，鑑於稅捐大量行政所延伸出來之稽徵經濟的要求，有時反過來必須藉助於法律之形式的規範，以降低事實認定上的稽徵成本，這當中除有一般性、地區性或行業性之法定類型標準的建立與適用外，有時也藉助於利用推計課稅的方法。此外，由於就課稅事實之有無及其大小，稅捐稽徵機關應負舉證責任，而證明課稅事實之證據方法通常卻又在納稅義務人的管領下。於是，為克服該證據方法在管領上之存在事實與舉證責任在分配上之當為

⁸ 黃茂榮，同註 2，頁 15。

規範間的矛盾，一方面課納稅義務人以行為義務，負責產生、保存與課稅事實有關之憑證，設置法定之帳簿加以紀錄，而後並依法向稅捐稽徵機關申報。如有違反，除課以行為罰外，稅捐稽徵機關並得按查得資料，依當地或同業標準，以推計課稅的方法，核定其稅基及應納稅額。

在稅捐之稽徵只要動用到類型標準或推計課稅，其用以認定課稅事實之證據方法與待證事實間的關連性便相對減弱，從而與實質課稅原則不盡相符。這是實質公平與稽徵效率間的矛盾。黃茂榮教授認為實質課稅的例外理由有四⁹。

(一) 以類型標準及查定課徵尋求稽徵經濟

所得稅稽徵以核實課稅為原則，但由於稅法乃是大量案件的事實，須把握社會化及生活上大量經濟的活動事件加以課稅，為實現國家財政目的之租稅政策，及避免稅法的過度複雜或在實際執行上之高度困難，有必要對大量稅務案件加以簡化並減輕稽徵成本；此外因構成所得之證據資料保存於納稅義務人手中，當要求納稅義務人將課稅之證據資料提供稽徵機關查核有困難時，稽徵機關本應盡調查之能事，將納稅義務人課稅年度之經濟活動過往軌跡重現，證明納稅義務人此經濟活動結果，惟若進行確實調查其所耗費之稽徵成本將遠超出負荷，不符稽徵經濟原則，此時稽徵機關為求行政效能與租稅經濟性，得以稅法規定之一般公平合理方法，以類型標準及查定課徵進行所得稅之核課，達成稅捐核課之任務，此即租稅之實用性原則¹⁰，亦稱稽徵經濟原則。所得稅法關於標準扣除額的規定即具有利用類型標準，降低徵納成本，以尋求稽徵之經濟性的

⁹ 黃茂榮，同註 2，頁 50-59。

¹⁰ 葛克昌，所得稅與憲法，著者本人發行，1999 年 2 月初版，頁 186。

考慮意義即屬一例。

（二）以查定課徵對抗違章行為

所得稅係針對「所得」為課稅標的，所以實質所得之正確數額，稽徵機關負有依職權查明之義務，但此種課稅原因事實之證據資料，大都掌握在納稅義務人的手裡，釋字第 537 號即稱：「...因租稅稽徵程序，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。」所得稅法第 83 條之立法理由為：「明定納稅義務人有提示有關各種證明所得額之帳簿文據之義務」，而所得稅法第 79 條之立法理由亦有「加強建立申報制度及敦促納稅義務人自動申報」之目的，其均在於規範納稅義務人能依期限辦理結算申報及提示有關各種證明所得額之帳簿、文據，使稽徵機關能依職權調查，並得以核實課稅。

故所得稅法除在實體債權法上賦予人民以公法上之納稅義務外，在程序法亦賦予人民登記、申報、記帳、說明等作為，不作為義務，亦即對稽徵機關職權調查之協力義務。因此，在稽徵程序，稽徵機關與納稅義務人為合作之夥伴關係，對課稅原因事實之闡明負共同責任。當納稅義務人有違反稅捐法所課之義務於先，通常是違反帳冊、憑證義務，或未依規定辦理申報，則稅捐稽徵機關依所得稅法第 83 條，得依查得資料或同業利潤標準核定其所得額。

（三）利用移轉舉證責任對抗稅捐規避

有些情形，納稅義務人雖無違反憑證、帳冊或申報義務在先，但針對可能而不容易證明之稅捐規避的情形，在

認定與稅捐之發生有關之構成要件事實（課稅事實）之事實面上，法律以明文規定移轉舉證責任對抗之。例如遺產及贈與稅法第 5 條「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。」該條雖以擬制的方式定之，但論諸實際，本條所規定之無償免除債務、以顯著不相當之代價讓與財產、以自己的資金無償為他人購置財產等情形，根本就是真正贈與，以擬制的方式規定其意義僅限於避開該等款項所定之贈與的客體，在民事法上可能有是否屬於贈與之爭議。至於所得稅推計課稅主要目的為：應按一個人以事實為基礎所具有之負稅能力，定其應納稅額之實質課稅原則的當為面上，故較無移轉舉證責任之問題。

（四）基於經濟或社會政策

有時基於財政目的以外之經濟或社會目的，對於一定之經濟活動的過程或成果課以較輕稅捐以為促進（促進產業升級條例第 5 條及第 20 條之 1 關於租稅減免之規定），或課以較重稅捐以為導正（所得稅法第 37 條及第 51 條之 1 對交際應酬費用及小客車提列折舊限額之規定）。

所得稅法第 14 條第 1 項第 6 類規定，自力耕作、漁、牧、林、礦之所得，以收入減除必要成本及費用後之餘額為所得額。再依所得稅法施行細則第 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記錄及確實憑證者，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。前項標準，由財政部各地區國稅局擬訂，報請財政部核定之。現行財政部擬訂之自力耕作漁牧成本及必要費用標準，因考量自力耕作漁牧業之實際獲利

狀況及保障扶植自力耕作漁牧業等財政目的以外之經濟或社會目的，因此均訂為 100%，換言之自力耕作漁牧林礦業者之收入可 100% 扣除，使所得額均為零。等於對自力耕作漁牧林礦業者給予免稅之特殊優惠。

第五節 推計課稅 - 實質課稅的一種例外態樣

因構成所得之證據資料保存於納稅人之手中，故所得稅之核課，一般採取納稅義務人自動申報為原則，納稅義務人申報所得之內容是否真實，稽徵機關有查核之責任。但因為所得稅核課基本上屬對納稅義務人財產權之干預，因此納稅義務人，為一己私利之考量，可能因此不為正確之申報，或者故意不提示帳證資料，或者以各種迂迴之手段，以規避形式上外觀之所得要件，此時若稽徵機關僅依形式上之外觀做為所得稅核課之準，將使納稅義務人蓄意製造之減輕或免除應納稅捐之規劃得逞，不符前述之實質課稅原則；因此稽徵機關在特定情況下，有必要就其所掌握之納稅人營業資料，依客觀合理的方法推計課稅，此亦為實質課稅原則之實現。按黃茂榮教授所例示實質課稅的例外態樣計有地區標準、行業標準、費用限額、費用之證據方法的限制、推計課稅、查定課徵、複式稅率或優惠稅率、稅捐優惠等 8 項¹¹，而推計課稅即屬其中之一種。

推計課稅，指不依直接之證據方法，而依間接之證據方法證明待證之稅捐客體的數額。由於所依據者並非直接證據，因此據之推計稅捐客體的數額便可能不盡符合實際

¹¹ 黃茂榮，同註 2，頁 60-67。

情形。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關於帳冊憑證之協力義務在先，不依法保存相關帳冊憑證的情形，始得推計課稅¹²。對有重大逃漏稅嫌疑之案件，以法律明定以推計的方法調查。納稅義務人縱無違反關於帳冊憑證之協力義務，現行法中基於稽徵經濟原則，或納稅義務人之所得稅資料因遭受不可抗力之災害，或經有關機關調閱以致滅失者等，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。就所得稅推計課稅之立法目的或規定原因，本文將其歸納為以下四種形式。

第一項 稽徵經濟原則

所得稅核課雖以實額課稅為原則，但因為構成所得之證據資料保存於納稅義務人手中，當納稅義務人未能將課稅之證據資料提示供稽徵機關查核時，稽徵機關本應盡調查之能事，將納稅義務人課稅年度之經濟活動過往軌跡重現，惟如此稽徵機關所耗費之稽徵成本將遠超出負荷，不符租稅經濟性，此時在稅法之立法及稽徵實務上，常將課稅事實關係或基礎予以類型化，例如規定當地一般租金標準、執行業務收入標準作為計算收入之依據，或在一定營業額之下得採擴大書面審核方式申報以減少案件之抽查等，即意在簡化課稅手續，減輕稽徵程序之負擔，以求取行政效能與租稅經濟性，達成稅捐核課之任務，稽徵經濟原則乃成為採用推計課稅之主要考量。

¹² 黃茂榮，同註 2，頁 64-65。

第二項 對重大逃漏之調查

所得稅法第83條之1其立法理由為：「為加強稽徵，有效調查逃稅案件，對於涉有重大逃漏稅嫌疑者，在實務上有必要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加以調查，並據以核定其所得額及應納稅額查核。」大法官亦在釋字第309號解釋文中，對本條文規定如發現有重大逃漏稅嫌疑之案件，以法律明定其調查方法，作出與憲法尚無牴觸之確認解釋：「中華民國71年12月30日修正公布之所得稅法第83條之1規定：「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。」係對有重大逃漏稅嫌疑之案件，以法律明定稽徵機關得就納稅義務人之資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料等間接證據進行調查，而核算其所得額，如依調查結果，經合理之判斷，認為足以證明有逃漏稅情事時，並許納稅義務人就有利於已之事實提出反證，以維護其權益，與憲法尚無牴觸。」所以對涉有重大逃漏稅嫌疑者，即可不依直接之證據方法，而依間接之證據方法推計課稅，以證明待證之稅捐客體的數額。

第三項 課稅證據客觀上難以查證

營利事業所得額之計算，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，係所得稅法

第24條所明定。但在有些情況，納稅義務人之所得額證據資料，由於實務上難以勾稽或掌握，而須由立法者直接在所得稅法對特定行業予以類型化，而逕採收入的一定百分比推計為所得額；或由於納稅人因遭受不可歸責於己的事由以致課稅資料滅失；或由稽徵機關主動運用實地訪查、實地調查、函詢、詢價、或參照上期等查得資料，作為徵納雙方之課稅依據，目的即在於當證據資料客觀上掌握確有困難時，得就其與所得額相關之收入、成本費用、損失或所得等資料予以類型化，設定各種收入、成本費用、損失或所得之標準等間接資料進行推計課稅，作為徵納雙方之課稅依據。

第四項 違反協力義務

國家依法課稅，當稽徵機關進行調查時，納稅義務人未備置收支了然之帳簿，或所備帳簿不全，或帳載內容不正確致帳簿內容欠缺憑信性，或納稅義務人或其交易關係人不予協力、答覆不實致不能取得直接資料，而無法正確計算其所得者，依照司法院釋字第218號解釋意旨，「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。」肯認推計課稅與憲法第19條所規定之租稅法定原則不相牴觸。

所得稅係以核實課稅為原則，稽徵機關為能掌握納稅

義務人真實之所得額，必須掌握納稅義務人經濟活動結果之證據資料軌跡，而基於稽徵經濟原則及尊重私人經濟領域，所得稅法即課以納稅義務人種種協力義務，以為查得真實所得之所需，在自由經濟國家，政府不應過度干預人民之私經濟活動，由於課稅標的之所得乃納稅義務人從事私經濟領域活動之成果，而證明所得之方法，為將過去一定期間內，經濟活動軌跡之全部證明資料，悉數顯現於外觀，但這些證明所得額之證據資料軌跡，保存於納稅義務人之私人領域中，緣於私人領域之尊重，以及稽徵機關對證明所得額之證據資料掌握之困難，政府一般均以立法方式，課以納稅義務人依法設帳記載、取得及保存憑證、辦理結算申報及提示帳證等協力義務，當納稅義務人違反前述之協力義務，致稽徵機關無法查得真實之所得額時，則得依查得之資料或同業利潤標準等推計方式核課所得稅。

第六節 小 結

稅法之基本理念，應從形式與實質面兩方面加以考量，例如，稅捐法定原則強調國民財產權之保障，即是前者（形式面）之典型；而對於稅捐之公共性、稅捐負擔公平原則及實質課稅原則之重視，則是後者（實質面）之代表適例，稅法之基本理念，一方面是形式面與實質面相互調合，一方面則是綜合理解其全體，但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，否則即違背法安定性之要求。

因此，租稅法定原則之要求，並不許透過實質課稅原則而

規避其適用¹³。稽徵機關在上述情況下，基於實質課稅原則之實現，有必要就其所掌握之納稅人營業資料，依客觀合理的方法推計課稅，惟推計課稅之原因、程序及結果則應遵守租稅法定原則所要求的「法律優越原則」、「法律保留原則」及「授權明確性原則」。

¹³ 黃俊杰，納稅者權利保護，著者本人發行，2004年2月初版，頁69。

第六章 租稅公平原則與所得稅推計課稅

租稅公平原則雖未規定於稅法條文之中，但在稅法領域中已被廣泛的使用，從所得稅法諸多條文之立法理由中即可發現其規範之目的即係源於公平原則¹，而從大法官在相關稅法之釋憲文中亦經常引用「公平」一語，並以之作為違憲審查之準則，確立租稅公平原則係為租稅法之基本原則²，似無庸置疑，使租稅公平原則在約束立法、行政乃至於司法，均有極重要之地位。以下即針對「租稅公平原則」之意義加以論述，並對所得稅推計課稅之相關形式逐項加以檢視。

第一節 租稅公平原則之意義

大法官在相關稅法之釋憲文中經常引用公平原則一語，並以之作為違憲審查之準則，然觀其公平之主張皆源自憲法平等之要求，憲法第 7 條規定人民在法律上一律平等，所指除人民之權利外，對於人民之義務亦有該原則之適用，特別是在人民之納稅義務上，由於法治國家個人無特別犧牲之義務，故人民因公益而有負擔租稅之必要時，

¹ 諸如所得稅法第 4 條、第 14 條、第 17 條、第 39 條、第 66 條之 9、第 89 條、第 100 條之 2、第 102 條之 3 及之 4、第 125 條之 1。

² 大法官解釋涉及租稅公平原則者包括釋字 142、180、196、211、218、221、224、241、248、257、281、318、327、361、369、396、397、420、438、493、496、536、580 等

因限制其財產權所作之犧牲，應以平等犧牲為前題，換言之，租稅負擔，原則上國民應平等分擔之，亦即相同經濟能力者，課徵相同之稅；不同經濟能力者，課徵不同之稅。

課徵租稅受平等負擔原則之拘束，換言之，如果經濟能力較強者，負擔之稅較少，或是經濟能力較弱者，負擔之稅較多，即違反租稅公平原則；但如有合理之事由，仍得為差別待遇，故如為合理之差別待遇，即不違反租稅公平原則，換言之，得為特別之租稅措施，例如基於經濟發展、獎勵投資因素考量而停徵證券交易及期貨交易所得稅等，否則動輒違憲宣告，將不利於經濟發展。在大法官釋字第 224、369、410、438、508、565 號解釋，即直接將平等原則之規定適用在人民之納稅義務上，故平等原則不僅為租稅法立法時之原則，在適用上更應受嚴格平等原則之拘束。

租稅之課徵，並不以形式上實現依據法律課稅為已足，尤在實質上要求租稅負擔必須在國民間公平分配，此為租稅公平原則³，而租稅公平原則，所要求者不僅限於形式上之平等更應強調實質負擔之平等，換言之，國民之租稅負擔應按其個別之經濟負擔能力作為課稅基準，以求取納稅義務人間租稅負擔之公平，故量能課稅原則亦為租稅公平原則之內涵。惟租稅負擔是否公平是相當主觀的，稅法上之平等原則，是隨著社會的演進，而引用不同的財政理論，故其意義並非一成不變，故違反租稅公平與否，經常以量能課稅原則做為衡量基準。

租稅公平原則與租稅法定原則，雖同為稅法之基本原則；然租稅法定原則為租稅公平原則之前提，是如無法律

³ 康炎村，租稅法原理，凱倫出版社，1987，第 86 頁。

明文規定，即不得僅以租稅公平原則作為課稅之依據。蓋如基於租稅公平之考慮，而認有課稅之必要，仍應俟立法機關於正式立法以為課稅之依據後，始得課稅。否則，稅捐機關若動輒以租稅公平為由，強徵人民以稅負，則憲法第 19 條所謂租稅法律主義，豈非形同具文，而人民之財產權又焉能獲得保障。

第二節 對重大逃漏稅之調查

逃漏稅係指納稅義務人違反稅法規定，以達免納或少納租稅目的之行為，納稅義務人此種行為不但會受法律制裁，且亦不為社會道德觀念所容⁴。所得稅之核課以所得額為基礎，在所有的稅目中，最能實現租稅負擔能力公平之精神，而租稅公平所要求者，不僅限於形式上之平等，更應強調實質負擔之平等，為實現實質上之平等，租稅之核課亦應闡明實質平等，惟納稅義務人自己最清楚其所得之結構內容，有關所得之證據資料保存係在人民而非在國家手上，又所得稅之核課，基本上為對人民財產權之干預，人民易生排斥之心理，因此納稅義務人往往會隱藏課稅證據，或者以迂迴之方式達成少繳納所得稅之目的。若稽徵機關因納稅義務人濫用經濟自由或者隱藏課稅證據，致無法掌握真實所得之證據資料，即不為所得稅之核課，如此將使納稅義務人租稅負擔能力產生錯置，實際有高租稅負擔能力者，負擔低階之所得稅，有違租稅負擔之公平原則，為健全租稅結構，維護租稅負擔公平，對於涉有重大逃漏稅嫌疑，無法掌握真實課稅證據之納稅義務人，有必要依

⁴ 王建？，租稅法，著者本人發行，民國 70 年 2 月 6 版，頁 18。

客觀的、間接的證據資料，作為核課其逃漏所得稅之依據，所以此處對逃漏所得稅之核課，最能貫徹租稅公平原則。

同時，調查課稅技術的良窳，關係著人民是否願意守法納稅，如果納稅義務人相信稽徵機關有能力查獲各種欺騙政府逃漏稅捐的不法行為，並依法處理，必可建立稅務行政的威信。反之，如果稽徵機關對於逃漏稅捐者，無法予以適時的揭發制裁，勢必誘發更多的逃漏行為，使國家的稅收損失而且造成不公平。故為加強稽徵，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加以調查，以維護租稅負擔公平。

所得稅法第 83 條之 1 係對有重大逃漏稅嫌疑之案件，以法律明定其調查方法，並非法律上推定之規定，所以本條文推計方法之採用，重點乃在於調查納稅義務人逃漏稅情事之有無，有學者稱推計課稅之極，在所得稅法上首推第 83 條之 1 規定之淨值法。該條規定經司法院 81 年 11 月 27 日大法官釋字第 309 號解釋認定為：

「與憲法尚無牴觸」⁵。問題是有多少人經得起淨值法之舉證責任的移轉？⁶蓋對納稅義務人有關資金往來及資金累

⁵ 司法院 81.11.27.大法官釋字第 309 號解釋「71 年 12 月 30 日修正公布之所得稅法第 83 條之 1 規定：『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。』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。』係對有重大逃漏嫌疑之案件，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。」該號解釋理由書末了又稱：所得稅法第 83 條之 1 的「規定僅為發見真實而設，不生溯及既往問題」。

⁶ 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查(上)，植根雜誌第 19 卷第 11 期，頁

積之資料進行調查，絕非只是資金面的暴露，內中還有很多人際網絡與個人隱私的問題⁷，雖然為免浮濫，所得稅法第 83 條之 1 規定應事先報經財政部核准，惟財政部對所謂有「重大逃漏稅嫌疑」此一不確定法律概念，握有絕對的解釋權，何謂「重大逃漏稅」？究以逃漏稅金額為準？或以案情內容為依據？其標準究竟如何？以上在在均不明確，適用上恐怕有困擾，其運用寧不慎乎。

此外，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：此點應係規定稽徵機關可採行之間接證明法有上揭之 3 種方式，此種立法與日本之立法方式相似，即對可採行之方法做個別、具體之規定，惟此種列舉方式最大之缺失為劃地自限，難免有遺漏或不周延之處。就所得稅法第 83 條之 1 規定，間接證明所得法似乎只可就資產淨值、資金流程、不合營業常規之營業資料等 3 種方法進行調查，然就筆者所知，美國及日本實務上採行之間接所得方法種類約有 10 種左右，至於所得稅法 83 條之 1 條文所未列入之其他資料或方法是否可採用，如予採行，有無違法之虞，堪值探究。

第三節 同業利潤標準之檢討

在我國現有稅目中，就數所得稅之課徵，最能實現租

9-10。舉證責任與有利於自己之反證的提出在作用上雖類似，但其法律意義並不相同。舉證責任指當事人之一方有義務提出證據方法證明一定之待證事實存在或不存在，而反證則在於證明經其相對人證明之事實的存在或不存在不真正。

⁷ 近年來，最典型的例子，當屬我國 2000 年總統選舉期間，所掀起的「興票案」，該案雖非關所得稅法第 83 條之 1，卻顯露出調查資金面的強大威力。

稅負擔能力公平原則，而推計課稅方法之運用在所得稅稽徵實務上又數常見，其中以同業利潤標準推計方式核課所得額者，比率極高，其爭議性也最大。大法官在釋字第 218 號解釋文後段指明：「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，自難切合實際，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，」在我國所得稅推計課稅的各種情形，又以同業利潤標準推計核課所得額之方式，因其純益率嚴重背離納稅人之實際所得，違反租稅公平原則最為明顯。

第一項 同業利潤標準之訂定

所謂同業利潤標準，除營利事業所得稅查核準則等法令另有規定外，多由財政部統一公布，全國該行業一體適用，而以全國地區為單位，就全國各地區同一行業計算其平均的利潤水準，並非「同一地區」的「類似的同業」的利潤標準，因此，無法考慮各地區生活水準的差異，其租金、薪資、進貨成本等因不同地方而不同，且疏於斟酌個別納稅人的營業規模大小、營業場所地點及其他營業條件的差異等個別案件的特殊情況，因此，與納稅人的實際利潤率常有重大差異，不能反映其真實所得情況。故其推計課稅的結果，常有偏離實際所得的不合理情形⁸。

⁸ 金子宏著、蔡宗義譯，租稅法，1995年，頁509。按以往在1965年代之前，日本實務上所得標準率也與我國相同，多採用以統計資料為基礎，由國稅廳或國稅局作成以全國為單位或國稅局為單位的每個行業別的同業所得額率、純利率等，而後為使推計課稅的結果，更接近實際金額，乃改採用比準同業者所得率、實地調查同業者所得率以及同業者單位額的推計課稅方式。

同業利潤標準目前係以行業別(並依零售或批發)來區分並訂定標準，每年修正公布一次，以財政部令頒之「中華民國稅務行業標準分類」為行業區分基準，依各行業代號訂定標準，因此其各行業所包含的範圍自以「中華民國稅務行業標準分類」表中所定義者認定之，而其適用之原則乃依納稅義務人之銷售內容劃分，若納稅義務人經營多種行業，則各別適用各該行業之利潤標準，稽徵機關之所以樂於採用同業利潤標準來推計所得額，其主要原因為，此種方法在推計過程中，所掌握之推計基礎與推計結果之間，其攸關性業經類型化，稽徵機關並無須再予證明，且亦無主觀計算方法，除非其標準之訂定有不合理或程序上之違法，其方法之運用通常不會被司法機關所指摘⁹。

適用同業利潤標準之納稅義務人，一般皆有協力義務違反之問題¹⁰，其同業利潤標準較正常純益率高，其實在督促納稅義務人履行協力義務，達到可以核實課稅之目的。在稽徵實務上，同業利潤標準常遭到稽徵機關之濫用，以同業利潤標準推計方式核課所得額者，比率極高，究其原因，以納稅義務人未申報或未提示帳者，達全部推計課稅件數之半數以上，因此以同業利潤標準推計課稅者，主要之原因類型係納稅義務人協力義務之違反。另外以同業利潤標準推計之原因，大部份為依所得稅法施行細則第 81 條規定，就部分所得推計之案件，此類案件絕大部分為製造

⁹ 李儒哲，推計課稅與租稅公平之探討，逢甲大學會計與財稅研究所碩士論文，2003 年，頁 84。

¹⁰ 依我國所得稅法之規定，得適用同業利潤標準核定所得額之納稅義務人，不是違反所得稅法第 79 條規定之申報義務，就是違反所得稅法第 83 條或所得稅法施行細則第 81 條規定之提示證明所得額帳簿憑證之協力義務，基本上其誠實及配合稽徵之程度，較誠實申報所得者為低。

業之成本無法勾稽查核之案件，當納稅義務人遇有課稅證據客觀上難以查證之狀況，稽徵機關乃得對課稅基礎進行推估，因涉及稽徵機關查核人員之主觀認定，學說上爭議較大；但是有關推計課稅之復查案件，佔全部復查案件比率，最近三年（民國 87-89 年），各區國稅局之比率幾乎達 50% 以上¹¹，其爭議性可見一般。

第二項 同業利潤標準之稅與罰

同業利潤標準，在實務運作上像「稅」又像「罰」，對稽徵機關而言，雖然徵收的名目不同，反正收進口袋的都是錢，可是卻關係著我國稅制是否健全，租稅法定原則與租稅公平原則是否落實，本文僅就其較具爭議者分述之。

第一款 同業利潤標準常淪為稽徵機關之補稅工具

在稽徵實務上，納稅人只要未依稽徵機關之要求提出「帳簿文據」，稽徵機關即可依同業利潤標準課稅。而所謂「帳簿文據」，又不以「法定的帳簿及會計憑證」為限，尚包括「一切足以證明所得額發生之對外及內部之文件單據而言」（財政廳 54 年 10 月 4 日財稅一第 71082 號令），其範圍包羅萬象，倘稽徵機關漫無限制的要求納稅人提出一切文件單據，則納稅人勢必無法一一提出，而有遭受以同業利潤課稅的危險。

又依營利事業所得稅查核準則第 58 條規定，製造業必須編有生產日報表或生產通知單及成本計算表，始准查帳

¹¹ 黃慧英，我國所得稅推計課稅實務之研究，私立中原大學會計學系碩士論文，頁 96-97。

核定，否則即依同業通常水準核定。實務上，對於上開規定常有擴大其適用範圍及於其他行業的情形，因該行業的特殊性¹²或因納稅人會計專業不足，致無法製作提出成本

¹² 以餐飲業為例，餐飲業基於下述理由，其非屬製造業，又不可能訂定材料耗用標準，卻常遭稽徵機關要求比照查核準則第 58 條有關製造業原料耗用之規定辦理，而被依同業毛利標準「逕行核定」營業成本：

一、從查核準則的編制體例觀察，餐飲業並不屬於製造業，當然不適用查核準則第 58 條之規定

營利事業所得稅查核準則第 58 條乃係針對「製造業」之原料耗用應如何認定來加以規定，「非製造業」則因行業特性不同，自應排除其適用；綜觀「中華民國稅務行業標準分類」，其標準分類計分 A 大類「農、林、漁牧業」、B 大類「礦業及土石採取業」、C 大類「製造業」、D 大類「水電燃氣業」、E 大類「營造業」、F 大類「批發及零售業」、G 大類「住宿及餐飲業」、等共分 16 大類，翻遍製造業內之中類、小類、細類及子類並無餐飲業，反倒是在 G 大類中才有各種餐飲業之行業代號，可見查核準則第 58 條所規範的是稅務行業標準分類內的 C 大類「製造業」，而屬於 G 大類的餐飲業應不在其適用範圍內。

至於製造業以外之行業是否應比照查核準則第 58 條之規定辦理，則在查核準則第 59 條有列舉汽車運輸業、出租遊覽車業、海運業、漁撈業、煤礦業、窯業所需燃料器材、營建業、其所列舉應比照之行業亦排除餐飲業，可見強求餐飲業適用查核準則第 58 條或第 59 條乃違反本法之立法宗旨。

二、餐飲業之營業特性不可能訂定材料耗料標準

多少原材料可生產出多少成品，在一般生產業大都容易計算出，因可由留存之成品，依重量、材積、零組件個數等要素，考慮其損耗率，則易推算出原材料使用量，如此可以計算出直接材料成本，進而計算出製成品成本（加上直接人工及製造費用）。

而餐飲所生產（烹調）出之成品（料理、食物），通常為滿足消費者，用料及盤飾定常會作變化，非一般機器可製造出，故無法有標準的產能及成本。食材之替代性大，烹調時亦無法將每一食材秤斤秤兩後才下鍋，故不同時點所產出之同樣菜色其重量也不會相同。業者為求競爭，料理定會常做變化，因此若每樣料理皆訂用料標準，則必須常做修改。

若餐飲業者用盡辦法編出了成本表，又沒有實體之成品可供查對（因料理銷售出，並已入消費者的口腹中，查帳時無保留實品可核對其真正之材料用量），試問查核人員對於該表之合

計算表，稽徵機關對納稅義務人提示之成本記錄，經常引行政法院 61 年度判字第 198 號判例所揭示之意旨，認雖有提示而有不完全、不健全或不相符者，得就營業毛利依查得之資料或同業利潤標準核定，導致不合理的稅捐負擔¹³。此等不完全、不健全或不相符之不確定法律概念用語，使推計課稅之發動不再限於帳簿文據提示與否，稽徵機關是得以「判斷」成本記錄之不健全，作為將成本逕決之依據，因此此類之「判斷」常淪為稽徵機關主觀調整所得額之寶刀，判斷之恣意與否，其爭執又總見於行政法院，常使納稅義務人經常要面對「成本逕決」的恐懼。

稽徵機關動輒以同業利潤標準來推計所得額，乃在於選擇怠惰及查核技術之不足，而財政部頒訂之類型化同業利潤標準又是同業中最高者，使接近實額課稅成為遙不可及之理想¹⁴。學者所謂：有關課稅程序之內容，包括租稅之申報、查核等各項稽徵程序，此項程序上保障，應以法律定之，始符憲法意旨¹⁵。在此處就更彰顯其重要性，申言之，無論是為稽徵程序之改善、稅捐經濟性原則之考量或逃漏稅捐之防杜，均應本憲法厲行法治保障人權之本旨，循修改法律途徑為之，不可依行政命令比附援引課納稅義務人以法律所未規定之義務。須知手段違憲、違法，不因目的之正當必要而合法化。

理性如何判定？想必在徵納雙方會產生相當棘手之問題，但事實上，大多數的餐飲業皆提供不出上述之表單，而營業成本遭「逕行裁決」。相較於財政部對自力耕作漁牧林礦業者之貼心，餐飲業者似乎只有靠團結力量自力救濟一途了。

¹³ 陳清秀，稅法總論，著者本人發行，民國 90 年 10 月第 2 版，頁 523。

¹⁴ 李儒哲，同注 9，頁 164。

¹⁵ 大法官楊建華在釋字第 289 號之一部不同意見書。

第二款 同業利潤標準隱含懲罰性之稅捐

同業利潤標準之訂定，就公平性而言，並不能恪遵一般類型化標準化之訂定模式，亦即不能以最大蓋然率的典型案件作為類型化之標準，有學者認為乃因同業利潤標準已形成租稅規避之工具，其採一般典型標準之原則將被打破。因此實務上以同業間獲利最高之淨利率來作為標準¹⁶，有別於所得稅法第 80 條所核定之各該業「所得額標準¹⁷」係以平均數為標準，其差別待遇乃在因兩者之目的性不同，及所對待之課稅主體本質之差異，當課稅主體係屬協力義務違反者，更可能將租稅規避及逃漏隱藏於背後，其採從高之標準自有其考量，或有學者稱其適用上有隱含懲罰性之租稅，使租稅負擔即有過於偏重之情形¹⁸，但應尚不得稱其不符公平原則，不過就量能課稅之原則，則似無法

¹⁶ 黃惠英，同注 11，頁 91-93。

¹⁷ 所謂「所得額標準」係採分業抽樣調查方法，由各國稅局調查之淨利率取其平均數，並應徵詢各該業同業公會之意見；其標準之訂定乃為旨在簡化稽徵手續，作為稽徵機關調查結算申報案件「程序裁量」之基準，納稅義務人申報之所得額，如在上項標準以上，依所得稅法第 80 條第 3 項規定，即以其原申報額為準，旨在簡化稽徵手續，期使徵納兩便，惟並非納稅義務人申報之所得額已在各該業所得額標準以上者，即以其原申報額為準，不再個別調查，而係仍應依「營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法」第 3 條之規定，列入抽查其範圍，此種仍有再經抽查之義務並經大法官釋字第 247 號解釋所肯認。

¹⁸ 陳清秀，同註 13，頁 523。財政部核備公布的所得稅法第 83 條所規定的「同業利潤標準」不僅高於財政部所公布「擴大書面審核營利事業所得稅結算申報案件實施要點」所規定各行業的「純益率」，也高於稽徵機關依所得稅法第 80 條規定採分業抽樣調查方法，所核定各該業所得額之標準，實際上似有高於一般同業利潤水準，而隱含「懲罰性」稅負。

兼顧¹⁹。

惟本文以為，租稅公平原則與租稅法定原則，雖同為稅法之基本原則；然租稅法定原則為租稅公平原則之前提，是如無法律明文規定，即不得僅以租稅公平原則作為懲罰之依據。蓋觀之所得稅法全文，僅授權稽徵機關核定各該業之「所得額標準」及「同業利潤標準」，並未要求稽徵機關對適用「同業利潤標準」者給予懲罰性之待遇，其理甚明。雖然違反協力義務，基本上其誠實及配合稽徵之程度比誠實申報所得者之納稅義務人，有所不同，縱要對其加以處罰，所得稅法及稅捐稽徵法也已訂有罰則²⁰可用。況所謂同業利潤標準已形成租稅規避之工具，並未經實證，縱非不得已認有追加懲罰之必要，仍應俟立法機關於正式立法時，明定其處罰之構成要件及處罰之額度作為依據後，始得為之。否則，稅捐機關若動輒以租稅公平為由，強徵人民以稅負，或運用有隱含懲罰性之租稅強加人民之負擔，則憲法第 19 條所謂租稅法律主義，及大法官在釋字第 218 號所關切的，「依此項推計核定方法估計所得額時，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。」豈非形同具文，而人民之財產權又焉能獲得保障。

¹⁹ 李儒哲，同註 9，頁 123-124。

²⁰ 如稅捐稽徵法第 46 條第 1 項：「拒絕稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員調查，或拒不提示有關課稅資料、文件者，處新臺幣 3,000 元以上 30,000 元以下罰鍰」，而第 2 項：「納稅義務人經稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員通知到達備詢，納稅義務人本人或受委任之合法代理人，如無正當理由而拒不到達備詢者，處新臺幣 3,000 元以下罰鍰」。所得稅法第 107 條：「納稅義務人違反第 83 條之規定，不按規定時間提送各種帳簿文據者，稽徵機關處以 1,500 元以下之罰鍰」。

第三款 行為罰與漏稅罰之區別

稅捐義務人倘有違章行為發生得課以如何之責任？這是稅捐稽徵秩序之建立與維持上的重要問題。關於納稅義務人違反協力義務在稅捐違章行為之罰則，就其處罰標準，在立法時固屬立法機關之立法裁量範圍，但其裁量之結果，以法律規定之處罰標準超出維持及建立稅捐稽徵秩序所必要之限度者，仍可能因違反比例原則，而論為違憲。在實務上有一個堪稱為通說的見解，即違反行為義務者，課以行為罰；違反納稅義務者，課以漏稅罰。然行為罰與漏稅罰之區別為何？並無定論²¹。

關於稅捐罰則司法院大法官在其歷次解釋中，基本上已肯認：(一)行為義務之違反未造成稅收之減少者，其行為罰不得按其相關應納稅額之一定比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制²²，(二)漏稅罰應以有漏稅結果為要件，類似未盡調查之協力義務者並無漏稅之事實²³，(三)行為

²¹ 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查(上)，植根雜誌第 19 卷第 12 期，頁 30。

²² 大法官釋字第 356 號解釋「營業稅法第 49 條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定，旨在促使營業人履行其依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度。加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。上開規定，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。惟在營業人已繳納其應納稅款情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金與怠報金，又無合理最高之限制，依本院大法官釋字第 327 號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正，併此說明。」

²³ 大法官釋字第 339 號解釋「中華民國 60 年 1 月 9 日修正公布之貨物稅條例第 18 條第 1 項，關於同條項第 12 款，應貼於包件上或容器上之完稅或免稅照證，不遵規定實貼者，不問有無漏稅事實，概處比照所漏稅額 2 至 10 倍之罰鍰之規定（現已修正），顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨；財政部 66

罰與漏稅罰之處罰內容相同者有一事不兩罰原則的適用，只得從一重處罰²⁴。

此外，司法院大法官在其解釋中尚未注意到，類似違反協力義務，即以隱含懲罰性之同業利潤標準課稅(或許應稱科罰)，譬如納稅義務人不知耗費了多少會計處理成本，一再依稽徵機關之要求，取回全部帳冊憑證重編後送回查核，但稽徵機關依然以「其進銷憑證與帳載紀錄仍有諸多不符、製成品之歸類紊亂、分類編號不符」為由，課以懲罰性同業利潤標準核定所得額²⁵，可見納稅義務人僅由於會計作業上的缺失，稽徵機關卻就納稅義務人多次重編之相關成本報表不為採信，而行政法院則一再認定「同業利潤標準，乃每年參酌各該業公會意見與實際情形檢討修正經財政部核備後實施，具有一定之客觀性、合理性，是該標

年 12 月 20 日臺財稅字第 38572 號函釋『凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按該條文規定以漏稅論處』，均應不予援用。」

²⁴ 大法官釋字第 503 號解釋「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。本院釋字第 356 號解釋，應予補充。」

²⁵ 最高行政法院 93 年度判字第 1138 號判決，上訴人雖稱「於先後三次取回全部帳冊憑證重編後送回查核」這中間納稅義務人已不知耗費了多少會計處理成本，但稽徵機關依然認定「其進銷憑證與帳載紀錄仍有諸多不符、製成品之歸類紊亂、分類編號不符，」可見上訴人由於會計作業上的缺失，稽徵機關卻「就上訴人多次重編之相關成本報表不為採信」，對上訴人「並課以懲罰性同業利潤標準核定所得額」。

準亦未有違該解釋意旨。」如此以懲罰性同業利潤標準核定所得額，其是否違反比例原則，實有加以審酌的必要；如有行為罰重於漏稅罰的情形，是否顯示法律規定本身有價值判斷之矛盾存在²⁶。

財團法人金融聯合徵信中心每年所發行之「中華民國台灣地區主要行業財務比率」，該資料選用經會計師查核簽證之當年度財務報表，並且按經濟部之行業分類標準代號之業別，以營業規模大小作分類，計算出各行業之財務結構及獲利能力等各項財務比率，為金融機構授信審核作業之重要參考。本文就其 87 年 9 月所發行出版（86 年版）統計之毛利率與淨利率，與第三章所引用之最高行政法院判決實例依同業利潤標準推計課稅之百分比列表比較²⁷，其

²⁶ 黃茂榮，同註 21，頁 31。

²⁷ 最高行政法院 93 年度判字第 1138 號判決

	稽徵機關核定	主要行業財務比率	差額
行業別	其他機械製造修配各式 空氣壓縮機製造裝配業務	空油壓零組件製造修 配業	
行業代號	2990—99	C2982	
年度	86 年度營利事業所得稅 結算申報	86 年度	
營業收入淨額	122,697,558 元	營收範圍 1—5 億	
毛利率	同業利潤標準毛利率 21%	綜合平均數 19.6%	1.4%
淨利率	同業利潤標準 11%	綜合平均數 7.2%	3.8%
營業淨利	核定為 14,934,994 元	推算為 8,834,224 元	6,100,770 元

最高行政法院 94 年度判字第 01828 號判決

	稽徵機關核定	主要行業財務比率	差額
行業別	鐵板之製造業務	五金批發業	
行業代號	5151 - 16	F5161	
年度	86 年度營利事業所得稅 結算申報	86 年度	
營業收入淨額	126,031,129 元	營收範圍 1-5 億	
毛利率	同業利潤標準 21%	綜合平均數 11%	10%
淨利率	同業利潤標準 8%	綜合平均數 0.9%	7.1%
營業淨利	核定為 8,822,179 元	推算為 1,134,280 元	7,687,899 元

表內之毛利率、淨利率與營業淨利之差額明顯偏高，而營業淨利差額之應補稅額，即類似對違反協力義務所處之行為罰。有關同業利潤標準之制訂，是否與納稅義務人之實際所得額相當，非本文探討之主題，以上之舉例比較，只是為方便具體說明。然同業利潤標準之制訂係稽徵機關對於非典型之事實賦予典型法律效果之立法決定，係屬法律保留之事項，必須立法者始得為之。且同業利潤標準係由稽徵機關片面所決定，究竟隱藏了多少懲罰性之額度，誠如大法官在釋字第 327 號認為處罰「又無合理最高額之限制」，稽徵機關卻擅自制訂用來推估所得直接形成人民租稅義務，應屬違反法律保留。

第四款 違反協力義務不等同於逃漏稅

納稅義務人已辦理結算申報，其中有漏報或短報情事，復違反提示帳據義務，稽徵機關依同業利潤標準核定所得額，實際常又依所得稅法第 110 條，就其漏報短報，依同業利潤標準計算所漏稅額，處以兩倍以下罰鍰，此種作法不無商榷餘地。按其所漏或短報，如係違反提示帳據義務，應依違反之行為義務，處以行為罰。如係認其非協力義務之違反，須處以漏稅罰時，應以確切之漏稅事實為依據，亦即所漏稅額應明確，不宜以同業利潤標準推估而得，按推估課稅僅有蓋然性，在稅額核定時於不得已情況始用之；但在處罰時，縱是行政法仍有疑則無罪之推定之適用。故所得稅之漏報短報事件，稅捐機關主張所漏稅款

存在者，應負舉證責任²⁸。

納稅義務人確有「漏報」或「短報」所得之違章行為存在方才適用「漏稅罰」，而違反稅法上協力義務，並不必然須加以處罰，如自力耕作、漁、牧、林、礦之所得者無完備會計記錄及確實憑證，或納稅義務人帳簿文據雖提示而有不完全者均屬之。大法官釋字第 356 號將稅法上處罰區分為行為罰與漏稅罰，乃源於大法官釋字第 337 號解釋，該號解釋理由書即謂：「行為罰與漏稅罰，其處罰之目的不同，處罰之要件亦異，前者係以有此行為即應處罰，與後者係以漏稅事實為要件者，非必為一事。其違反義務之行為係漏稅之先行階段者，如處以漏稅罰已足達成行政上之目的，兩者應否併罰，乃適用法律之見解及立法上之問題。」²⁹其在一定條件下，不予併罰已有暗示。

惟既將違反協力義務，定位在僅須有違反作為義務之行為，即應受處罰；而與逃漏稅捐之被處漏稅罰，係違反稅法上金錢給付義務，須具有處罰法定要件之漏稅事實，二者處罰目的不同，如基於此種認識，則行為罰與漏稅罰原則上應可併行處罰，誠如曾華松大法官即在釋字第 503 號解釋協同意見書中明確指出，「因行為之態樣及處罰之目的不同，而得併罰情形」並予承認，須予例示，否則不能杜絕糾紛。故違反稅法上協力義務，並不必然須加以處罰，僅在有逃漏稅犯意時違反協力義務，又未至逃漏稅結果始有行為罰之必要³⁰。至於逃漏稅之處罰，稅捐稽徵機關要舉出具體之積極證據（即本證），讓法院相信，納稅

²⁸ 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，著者本人發行，2002年10月初版，頁78，參照註腳124。

²⁹ 該號解釋，吳庚大法官作成一部不同意見書，主張應以吸收主義取代併罰主義，而做明確釋示，俾實務上所遵循。

³⁰ 葛克昌，同註 28，頁 212-213。

義務人確有「漏報」或「短報」所得之違章行為存在，作為裁判之依據。實務上稽徵機關基於稽徵績效考量，常以同業利潤標準作為補稅之依據，較少舉出具體之積極證據對逃漏稅處罰。

第五款 有關處罰是否成立之待證事實不得推計

納稅義務人負有誠實申報所得稅之義務，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。倘發現納稅義務人有匿報、短報或漏報等情事，稽徵機關得依所得稅法第 103 條、第 110 條、稅捐稽徵法第 21 條及第 30 條等規定，調查課稅資料，予以補徵或送法院裁罰。按所得稅法第 110 條第 1 項之規定，涉及對人民之處罰，其違章構成要件事實自然應由稅捐稽徵機關負擔「客觀證明責任」，因此稅捐稽徵機關要舉出具體之積極證據（即本證），讓法院相信，納稅義務人確有「漏報」或「短報」所得之違章行為存在，其原因乃出在罰鍰是具有懲罰作用，對人民基本權之侵犯程度比較嚴重，應由國家證明違章行為之存在。

而以上「客觀證明責任」之踐行，得否以「推計」方式，弱化稅捐稽徵機關對待證事實之證明強度，過去實務上一向承認課處罰鍰之構成要件事實，得以「推計」之方法行之。而目前比較值得採行之折衷見解則認為；有關稅捐處罰要求之證明度是要到達「完全確信」之程度，換言之，有關「處罰是否成立」之待證事實不在推計範圍內。蓋漏稅罰既為結果犯，而非行為犯，自不適用釋字第 275 號所設定「僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損

害或危險為其要件」之「推定過失」責任³¹。但是處罰成立事實得以確認後，有關應受處罰程度之事實（例如以漏稅額定其罰鍰倍數時，其漏稅金額之認定）則應容許推計估算³²。

第六款 小結

由於依間接證據作推計核定，自與納稅人實際所得額有所出入，但此種出入仍應符合比例原則，採行最接近實際所得額之推計課稅方法，方符大法官在釋字第 218 號所關切的「依此項推計核定方法估計所得額時，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。」又因推計課稅應接近實際所得，其推計結果不應存有懲罰性稅額，縱推計課稅係因當事人未盡協力義務所致亦然。蓋未盡協力義務，另有「行為罰」制裁，與推計核定無關，惟最接近實際所得額時，不妨就其「不確定數」中從高核定，蓋此寓有租稅教育意義在內，推計核定對納稅義務人固減少其行為負擔（行為罰除外），但較盡協力義務者租稅負擔仍有所不利³³。

有直接民主正當性之稅捐立法者，不得濫用立法之形成自由；而無直接民主正當性之稅捐行政機關，更不得濫用或逾越來自法律授權之行政立法權，例如，關於申報協力義務之履行與推計核定之方法等，更應遵守稅捐公平之

³¹ 葛克昌，同註 28，頁 102。

³² 吳東都，「行政法院關於舉證責任判決之回顧與展望」，台灣本土法學雜誌 34 期，2002 年 5 月出版，頁 17。

³³ R. Nusgnung 原著，張嫻安譯，稅捐稽徵程序中之事實闡明及舉證責任，輔仁法學十三期，民國 83 年 6 月，頁 87。

憲法意旨，尤其，應依個案或類型之不同，而予合理之差別待遇，否則，將背離稅捐正義之要求³⁴。正由於此種通案認定標準，乃出於不得已之例外規範，而其法律定性仍屬於對法律解釋適用之一般抽象規定，而須接受司法審查，此一方面由於租稅無個別報償或對待給付之特性，平等原則應受嚴格審查；另一方面此種不得已之例外規範，須經審查有無利用此種準則以簡化租稅行政之必要，其次，此種簡化與對當事人基本權保障之間合乎比例³⁵。

³⁴ 黃俊杰，納稅者權利保護，著者本人發行，2004年2月，頁8。

³⁵ Lambrecht, Normative Bindung und Sachverhaltserfassung, in Friauf (Hrsg), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG 12(1989), S.102. 轉引自葛克昌，同註28，87-88頁。

第七章 結論與建議

所得稅推計課稅存在之問題，在法規部分，自大法官解釋第 151 號提出租稅法律主義，至今近 30 年，針對租稅法律或行政命令違憲者大多援用租稅法定原則為理由。後來逐漸出現援用租稅公平原則的解釋，而對於稅法有漏洞、亦無明文可適用之際，則運用實質課稅原則作解釋，可見租稅法律主義之內涵在我國尚在演進階段，缺乏完整明確之定義，大法官會議解釋也以對稅法所為之解釋最多，其中又以對是否違反憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」佔最多數。在現行所得稅法推計課稅體待檢討之處更是不勝枚舉。

在司法方面，所得稅法中有關所得計算之條款，多為會計學之條文化，應用到的會計名詞甚多，以「所得」一詞為例，在所得稅法既未明文定義，遇有適用上之疑義，理應從會計學中尋找答案。無奈有些法律學者指鹿為馬硬要從法律文義作推論解釋，其中尤以大法官在釋字第 315 號之解釋為最，其推論邏輯之謬誤簡直令人噴飯¹，成為會計學界的笑譚，以致在所得稅法之適用上，大法官之解釋經常讓人有語焉不詳之感。而在行政訴訟實務上，行政法院對所得稅法有關推計方法及結果，常直接予以肯認；其是否有能力對推估的實質內容加以審查，亦令人質疑；在稽徵行政方面，法規命令因違反「法律授權明確性」原則而被宣告無效者，有增多的傾向。實務執行上，亦有稽徵人員主觀見解扭曲及稽徵人力不足之問題；而於納稅義務

¹ 林進富，租稅法新論，三民書局，民國 88 年初版，頁 187。

人方面，真實稅負與稅負公平兩者之平衡如何兼顧？凡此均是問題叢叢，本文嘗試透過租稅法律主義對所得稅法推計課稅之法律問題加以探討，希望拋磚引玉，後續能有更多學者從事相關之研究，在此僅將本文前述依立法、司法、行政三方面加以結論，並提出相關之建議。

第一節 立法方面

我國既屬自由市場經濟體制的一員，其特色為凡事凡物皆以金錢將之量化，不論個人主觀意願為何？對金錢作有效的管理與運用，都是政府及你我大家的一個最重要課題。雖然我國當前的稅收制度已大致符合現代化國家的水準，但就所得稅推計課稅的運用而言，總讓人覺得模糊地帶太多，欠缺數目字管理應有的精準，難免會有再走向傳統官僚攤派強徵的感覺。稅收制度既是最重要數目字管理的展現且影響人民財產重大，一切朝代更因抽稅制度之良窳而移轉，稅收制度重要至此，能不慎乎。

本來稅收制度的良窳，基礎繫於我們的國會殿堂，但立法委員未能專注於本業與專業，民主政治某些最糟糕的情況如今在台灣亦表露無遺，人民只有在選舉那天是主人，選後，所有的政治運作都變成與人民脫節，人民在這場理應是為他們的權利保護及福利服務的政治遊戲中，無奈的變成一個旁觀者、被動者。「法律和香腸一樣，最好不要知道它是怎麼製造出來的。」據聞這是德國鐵血宰相俾斯麥的名言。雖然事隔近兩百年，然對我國立法委員的議事效率及立法品質之觀感一樣，最好不要知道法律是如何被他們協商或對決出來的。可是，民主制度卻也是一條不

歸路，我們除了向老天敬禱天佑吾國之外，也只有寄希望於立法委員的良知了。當然，在立法實務上，行政部門之提案，更是重要。綜合前述各章之討論，以下為對未來所得稅法有關推計課稅立法技術之建議。

第一項 所得稅法推計課稅之特性

推計課稅所著重者，首應探討推計課稅是否具有法律依據。接著是在如何情況下，得依推計方式認定課稅事實，亦即採推計方式認定課稅事實之目的及理由何在？然後探討其如何進行推計課稅，亦即採推計方式認定課稅事實之手段評估？吾人認為推計課稅自應以具有法律依據為必要，稽徵機關在進行所得額之推計時，應以稅法有規定者為限，並應以稅法明文規定之正當法律程序為之，不得擴張推計之範圍及採用稅法未規定之程序或方法。

既然立法目的或規定原因各有不同，基於對納稅義務人基本權之保護，在所得稅法立法技術上，則應考慮以下推計課稅之特性，就各種應予推計之原因分別規定其應具備之要件，並採取不同的推計方法核課所得稅。

一、多樣性—由於推計課稅具有各種不同的原因情形，但是很多學者卻忽略推計課稅此一特性，將之視為一體而加以研究討論，如此難免會在各法律原則之適用上顧此失彼，故應實際地探討各種所得稅推計課稅的目的與手段，進而探討兩者之間的合理性，以及客觀上仍存在的各種替代方案。本文認為各種推計課稅都有其個別所要針對解決的特定問題，追求的目的不同，其所應遵循的法律原則也應有所區別，各有所本不可

- 一概而論。
- 二、中立性--所得稅上推計方法的採用，就好像是生產線上的輸送帶，扮演原料傳輸的工具角色，所以推計課稅只是所得稅上一個推計所得的工具，而工具本身應該是中立的，依推計核定方法估計所得額時，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。故法律應該對推計方法具體明確的加以規範，而不應隱含任何懲罰性之設計在內。
- 三、針對性—所得稅上各種類型的推計課稅方法都有其個別所要解決的特定問題或狀況，同時特定形式的推計方法也不可能解決所有的問題，基於各種形式的推計方法均存有其局限性，推計方法的設計與規定就應針對各種推計課稅之原因及立法目的量身訂作。
- 四、開放性—推計方法的設計與規定並不限於現存的形式，而應該保持開放，由於經濟活動日新月異瞬息萬變，課稅標的也會隨之變化無常，同時稅法也應容忍納稅義務人對現存規範漏洞的攻擊，所以推計方法的設計也應該保持動態，立法者或稽徵機關應視規範漏洞的規模大小，或課稅標的之情況變化，而決定是否作成新的推計形式，以滿足租稅公平原則。

第二項 立法者授權應符合授權明確性原則

所得稅推計課稅之運用，涉及國家對人民課徵金錢給付義務，故以同業利潤標準推計課稅時，法律應明定其推計課稅之目的、原因及前提要件，訂定同業利潤標準之正

當法律程序，以及推計課徵額度之上限，立法者如以法律具體明確授權主管機關以命令為必要之規範，應該明確規定授權法律整體規定之關聯意義，方符合授權明確性原則。

第三項 誘因式稽徵模式之採用

在所得稅稽徵實務上，以推計方式核課稅捐者相當廣泛，如擴大書面審核制度，其申報案件比率平均維持在總申報數的六成以上。其諸項缺失固為各方所詬病，惟揆諸現實環境，該制度在稅法執行工具的設計上，已避免如所得稅法第 83 條規定以強制的方式為之，任由稽徵機關得逕行依查得之資料或同業利潤標準，核定所得額，而改採較無爭議的誘因式稽徵模式，對便民服務、節省查核人力、及增裕稅收而言，確有其存在之價值。惟各業適用擴大書面審核之純益率，係有關於所得額之計算標準，應依法律明定之，或者是依授權明確性原則授權給行政機關制訂，讓納稅義務人安排其營業行為或法律關係時，得以預見及明瞭所適用之純益率，

第二節 司法方面

第一項 推計課稅對租稅法律主義之挑戰

憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係稅法的最高指導原則，從本論文研究發現，推計課稅在法律問題上主要涉及租稅法定原則及法律保留原則之挑戰。常觀察大法官解釋者，經常看見在大法官解釋中認為某些事情

若屬於細節性、技術性事項者，仍然可以交由行政機關加以訂定，大法官釋字第 597 號理由書謂：「所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。」但在我國所有相關法律及大法官解釋中，所謂「應依法律明定之租稅構成要件」與「有關課稅之技術性及細節性事項」，其定義或兩者之分界限從來未曾言明，總讓人有語焉不詳之感。「課稅之細節性、技術性事項」乃成為所得稅法推計課稅有關法律問題之避風港。

綜合本論文研究看來，雖然所得稅法推計課稅之各種情形，涉及租稅法定原則及法律保留原則之挑戰，可說是目前所得稅法上之主要問題，但大法官卻認為大部分屬於可以交由稽徵機關解釋函令加以定義，其癥結點在於大法官解釋肯認其屬「課稅之細節性、技術性事項」。惟本文以為，雖然大法官認為合憲，但此應是大法官基於國庫收入、稽徵經濟、防杜逃漏、公平負擔等財政原理，以及尊重行政部門所頒訂之租稅細則所致，尚與課稅之細節性、技術性事項無關。本文對大法官基於財政原理以及尊重行政部門之考量，作為判斷推計課稅之各種情形是否為課稅之細節性、技術性事項之依據雖表贊同，但卻不能因此忽略人權保障，更應嚴守憲法及法律之界限。

第二項 成立租稅專業法庭

所得稅之計算，常涉及會計專業，但對很多會計專業

名詞未為嚴謹而完整之定義，故稅法中部份要件用語，事實上不免具有不完整性與開放性，吾人就日常事物適用稅法時，不得不利用合憲解釋方式對課稅要件予闡明，例如「所得」、「成本」、「費用」、「固定資產」、「資本公積」等會計名詞在所得稅法既未明文定義，遇有適用上之疑義，理應尊重專業從會計學中尋找答案。

所得稅法中既多為會計學之條文化，何不仿倣公司法最近之修正，令依一般公認會計原則及商業會計法處理即可。另國外培訓及選定具會計、審計、金融、數量分析、方法、和法律等多方面專長，並且客觀、公正、孚社會眾望之會計鑑定專家出庭作證之作法，值得借鏡。如果科學、技術或其他專業知識有助於證據的掌握、事實的釐清和爭議事項的裁決，則憑藉知識、技能、經驗、訓練或教育而取得專家資格的人，可以出具意見或以其他方式在法庭上作證。當然，法官考慮人選時，則應著重會計鑑定專家是否具備專業性和獨立性。

當然，成立租稅專業法庭，由具備會計與租稅專業學識背景的法官審理租稅行政救濟案件，除可減輕一般行政法院法官的業務壓力之外，對於案件實質面的審理，應可比目前更加深入，亦可提昇品質及效率。

第三節 稅捐稽徵行政方面

若考量我國行政部門與法院的機關文化以及行政司法分工的需求，在短期之內，以行政機關為主導者的決策模式應不會有重大的改變²。在我國立法實務上，行政部門之

² 葉俊榮，行政法案例分析與研究方法，三民書局，88年3月初版，頁11。

提案，更是重要，基於在最好處理的環節由最適當的人來處理之考量，理應從制度設計及程序安排來改善，由主管稽徵機關訂定合理的程序、方法、工具及時效性等實地調查事項，而非寄望司法機關介入行政裁決。

行政法的形式³乃是法律概念的組合，透過此等概念的詮釋與運用，行政法上的法律關係得以被確定。在最佳的狀態，行政法形式的操作者，只要將具體的個案擺進此等概念系統中，一定能獲得一個正確答案。在操作有困難時，表示此等形式還有進一步細膩化的必要，不論是透過類型化、作出例外類型或提出新形式，均是運作的常態⁴。

本文認為從「目的／手段」的角度看稽徵機關的推計課稅措施，幾乎每一形式的推計課稅都可在事前或事後提出一定的推計目的，藉以建立推計課稅的正當性。推計課稅目的的探查，或可從立法目的或機關的政策聲明中得知，或必須從法律的第 1 條去作詮釋。實際地探討行政機關的目的與手段，進而探討兩者之間的合理性，以及客觀上仍存在的各種「替代方案」⁵。從管制目的與管制手段搭配的角度看，有那些管制手段可供選擇？又從成本有效性、分配正義、行政便捷以及科技創新等角度看，那一種管制手段或管制手段的組合最適合？從使用頻率或侵害人民程度的觀點，面對具體個案的執行金字塔如何組成？⁶稽

³ 葉俊榮，同前註，頁 26。所謂行政法的形式，在當今我國之行政法，乃是由一個個法律概念所組成。行政法的形式包括我們所熟知的行政處分、法規命令、行政規則、特別權力關係、法律保留、授權明確性及行政委託等等這些法律概念。許多行政法上的一般原則，包括比例原則、平等原則、信賴保護原則、誠信原則等等，也是行政法的形式。

⁴ 葉俊榮，同前註，頁 26。

⁵ 葉俊榮，同前註，頁 36-37。

⁶ 葉俊榮，同前註，頁 49。

徵機關於進行所得稅推計時，若將這些考慮因素納入，現行所得稅法有關推計課稅之實施將更為週延完整。

第一項 推計課稅規定之合理化方案

稽徵機關於進行推計時，應根據不同推計前提量身訂作，斟酌與其推計有關之一切情況，並應力求客觀、合理，以接近其實際所得情形，現行所得稅法有關推計課稅規定如要更為週延，似可參考德、日之立法例，選擇採取對於該案件最為合理妥當之下述一種或數種方法進行推計：

- 一、依同一地區之類似同業者之同業利潤標準。以目前資訊技術及財政部資料處理中心之能力，要求國稅局作成之按業別區分之全國平均值，或國稅局單位之平均值統計資料，應該不難。
- 二、依具有公信力之機關團體所統計公布之數據。如財團法人金融聯合徵信中心每年所發行之「中華民國台灣地區主要行業財務比率」。
- 三、依納稅義務人之課稅年度前三年之平均核定純益率。採用納稅人本人率法為查核準則最有人情味之處，也是最受肯認之方法，因為此法最能接近納稅義務人之實際情形。惟此法對新開業或營業有重大變動之納稅義務人則無法適用。
- 四、依其生產量、販賣量及其他處理量、從業員工人數及其他事業規模等營業資料。惟此法對稽徵機關而言蒐集資料之成本過高，只適用於重大逃漏稅案件之稽查。
- 五、依其銀行資金往來情形
- 六、依其財產或債務之增減情形。

七、其他可認為合理證明所得之方法。

第二項 建立客觀公平合理的各項推計標準

同業利潤標準可採同業實際申報或核定之平均利潤水準。此外，為建立客觀公平合理的「同業利潤標準」，似亦可考慮同業利潤標準的訂定程序，應改由「產官學」三方組成之代表公平審訂，透過社會公正人士的參與，以確保其合理性⁷。若要落實「同業利潤標準」、「一般租金標準」趨於實際，其實有賴行政部門間之協力配合，在各項標準之調查，現行作業雖亦徵詢同業公會之意見，但其是否即能代表業者之真實情形，尚有可疑。若能由主管稽徵機關訂定合理的程序、方法及時效性等事項，從制度設計及程序安排來改善，落實各同業公會之參與，則將能使各項標準之公信力提升。故各項標準之調查，應明定程序上應由那些人參與？參與的方式為何？等具體程序內容及方法並落實執行，如前文所提課徵土地稅之規定地價程序一例，其立法就屬較為完善，足資參考。

至於要落實「各業耗用原料通常水準」趨於實際，若考慮在最好處理的環節由最適當的人來處理，則應由法律訂定合理的程序、方法、工具及時效性等規範，然後授權由具公信力且專業的工業技術研究院、金屬工業研究發展中心、石材工業發展中心、鞋類暨運動休閒科技研發中心等機關團體，主導各該業原物料耗用通常水準之訂定。稽徵機關雖為稅捐之主管機關，但有關各業原物料耗用之實地調查，由這些具公信力且專業的機關團體來訂定，相信

⁷ 陳清秀，稅法總論，著者本人發行，民國 90 年 10 月第 2 版，頁 524。

必能得到較確實的原物料耗用通常水準，也較能令納稅義務人信服，並能減少由此所引起的稅務爭訟。

第三項 尊重會計專業

納稅義務人遵照規定製作之帳冊及會計記錄，在個別情形如無理由懷疑其內容之真實性者，應作為課稅之依據。然如其帳冊或會計記錄之形式合規定，但內容不真實者，即不得以之為課稅之根據，稽徵機關應依規定推計課稅。如帳冊或會計記錄，在形式上有違反規定，原則上即可否認其內容之真實性，而進行所得稅之推計。惟當其形式違反有關製作帳冊之規定，確無礙於內容之真實性，則不應為所得稅之推計。

所得稅之計算，常涉及會計專業，但對很多會計專業名詞未為嚴謹而完整之定義，故稅法中部份要件用語，事實上不免具有不完整性與開放性，稽徵機關就日常事物適用稅法時，不得不利用解釋方式對課稅要件予闡明，例如「所得」、「成本」、「費用」、「固定資產」、「資本公積」等會計名詞在所得稅法既未明文定義，遇有適用上之疑義，理應從會計學中尋找答案。所得稅法中既多為會計學之條文化，何不仿倣公司法最近之修正，令依一般公認會計原則及商業會計法處理即可。

在行政程序上的法律保留概念，由行政程序法第 4 條及第 10 條可以看出，行政權即使有規範的權利，仍應遵守法律及一般法律原則的拘束，以免行政裁量逾越法定之裁量範圍，並應注意符合法規授權之目的。稅捐稽徵機關亦應時時留意其行政裁量及解釋之界限，才能夠符合大法官

釋字第 597 號解釋理由書中所說：「...故主管機關於適用職權範圍內之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無違背。」

參考文獻

壹、書籍【依作者姓氏筆劃順序】

- 1、 王建？，租稅法，著者本人發行，民國70年2月6版。
- 2、 北野弘久著，鄭俊仁譯，日本稅法之「推計課稅」，財稅研究第17卷第3期，民國74年5月。
- 3、 李平雄，租稅爭訟與舉證責任，著者本人發行，民國70年初版。
- 4、 李惠宗，行政法要義，五南圖書出版有限公司，90年8月初版三刷。
- 5、 吳東都，行政訴訟之舉證責任 - 以德國法為中心，學林文化事業有限公司，民國90年11月。
- 6、 吳庚，行政法之理論與實用，三民書局，1999年6月增訂5版。
- 7、 林進富，租稅法新論，三民書局，民國88年初版。
- 8、 金子宏著、蔡宗義譯，租稅法，財政部財稅人員訓練所，民國74年3月，1995年。
- 9、 財政部稅制委員會，租稅法規解釋適用之探討，民國81年6月。
- 10、 康炎村，租稅法原理，著者本人發行，民國88年12月2版。
- 11、 陳敏，行政法總論，著者本人發行，民國88年12月2版。
- 12、 陳敏譯「德國租稅通則」，財政部財稅人員訓練所印行，民國74年3月。
- 13、 陳清秀，稅法之基本原理，三民書局，1994，民國83

參考文獻

- 年8月。
- 14、陳清秀，稅法總論，著者本人發行，民國90年10月第2版。
 - 15、陳清秀，稅務訴訟之理論與實務，著者本人發行，1991年。
 - 16、陳櫻琴，經濟法理論與新趨勢，翰蘆圖書出版有限公司，1998年10月初版。
 - 17、黃茂榮，稅法總論(第一冊)，著者本人發行，2002年5月初版。
 - 18、黃俊杰，納稅者權利保護，著者本人發行，2004年2月初版。
 - 19、黃錦堂，行政契約主要適用問題之研究，行政契約與新行政法，財團法人台灣行政法學會主編，2002年6月初版。
 - 20、葛克昌，所得稅與憲法，著者本人發行，1999年2月初版。
 - 21、葛克昌，稅法基本問題-財政憲法篇，月旦出版社股份有限公司，1996年4月初版。
 - 22、葛克昌，行政程序與納稅人基本權，著者本人發行，2002年10月初版。
 - 23、葉俊榮，行政法案例分析與研究方法，三民書局，88年3月初版。
 - 24、鄭丁旺，中級會計學(上冊)，著者本人發行，民國90年8月七版。
 - 25、盧欽滄，稅務調查與間接證明法，文笙書局股份有限公司，90年1月修訂六版。
 - 26、顏慶章，租稅法，著者本人發行，1995年10月。

貳、期刊【依作者姓氏筆劃順序】

- 1、王金和，綜合所得稅逃稅誘因研析，中國稅務旬刊，第1592期。
- 2、吉良實著、李英哲譯，推計課稅固有之適法要件（上）（下），植根雜誌，第11卷，第1、2期。
- 3、李賢柱，稽徵機關查核營所稅觀念有待革新，中國稅務旬刊，第1276期。
- 4、吳金柱，大法官會議釋字第二一八號解釋評析，中國稅務旬刊，第1332期。
- 5、吳東都，「行政法院關於舉證責任判決之回顧與展望」，台灣本土法學雜誌 34 期，2002 年 5 月。
- 6、倪永祖，漫談營利事業所得額之核定（上）（下），稅務旬刊，第1596、1597期。
- 7、翁岳生，論法官之法規審查權，台大法學論叢書第24卷2期，1995年6月。
- 8、陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第24期。
- 9、陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握-經濟觀察法，政大法學評論，第26期。
- 10、陳敏，稅捐稽徵程序與協力義務，政大法學評論，第37期。
- 11、陳清秀，財產交易所得如何課稅，植根雜誌，第3卷，第2期。
- 12、黃茂榮，稅捐法規之違憲審查，植根雜誌，第19卷，第11、12期。
- 13、黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌，第18卷，第8期。
- 14、黃茂榮，論稅法之法源，經社法制論叢，第8期，80

年7月。

- 15、蔡文預，查核實務的絆腳石-成本逕核，實用稅務，1992年11月。
- 16、關本秀治著、鄭俊仁譯，日本稅法之推計課稅，財稅研究，第17卷第3期。
- 17、R.N usgnung原著，張嫻安譯，稅捐稽徵程序中之事實闡明及舉證責任，輔仁法學十三期。

參、碩士論文

【依作者姓氏筆劃順序】

- 1、王建國，我國營利事業所得稅課稅與爭訟之研究，國立成功大學會計學系碩士論文，2001年。
- 2、成介之，稅法上之類推適用，台灣大學法律研究所碩士論文，1998年。
- 3、吳金柱，營利事業所得額取決之研究，國立政治大學財政研究所碩士論文，1985年。
- 4、呂仁琦，我國營利事業所得稅擴大書面審核制度之研究，私立中原大學會計研究所碩士論文，2000年。
- 5、李儒哲，推計課稅與租稅公平之探討，逢甲大學會計與財稅研究所碩士論文，2003年。
- 6、林孟巧，稅法上行政規則與法律保留原則之關係—以大法官解釋為中心，東吳大學法律學系法律專業碩士班碩士論文，2005年。
- 7、林晉旭，實質法治國之建制--以大法官解釋之法律明確性譜系分析之---釋字432、443、491、521、522、524、535、545號，國立臺灣大學國家發展研究所碩士論文，91學年度。
- 8、林鳳珠，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，國立臺灣

- 大學法律學研究所碩士論文，1985年。
- 9、柯格鍾，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，台灣大學法律研究所碩士論文，1998年。
 - 10、施肇華，我國營利事業所得稅查核方式暨一般逃漏稅查緝方法之研究，私立中原大學財經法律研究所碩士論文，2002年。
 - 11、盛子龍，比例原則作為規範違憲審查之準則-西德聯邦憲法法院判決及學說之研究，國立臺灣大學法律研究所碩士論文，1989年。
 - 12、張清課，營利事業所得稅結算申報與查核方式之研究-台灣省中部地區廠商實證分析，朝陽大學財務金融研究所碩士論文，民國87年。
 - 13、陳敏絹，稅法上解釋函令之研究，私立中原大學財經法律研究所碩士論文，1999年。
 - 14、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，台大法律學研究所碩士論文，2002年6月。
 - 15、黃慧英，我國所得稅推計課稅實務之研究，私立中原大學會計學系碩士論文，2001年。
 - 16、黃煥熙，綜合所得稅個案調查資料分析，國立中央大學統計研究所碩士論文，1990年。
 - 17、劉士昇，推計課稅規範基礎之研究，私立中原大學財經法律研究所碩士論文，2000年。
 - 18、羅子武，租稅稽徵程序舉證責任之研究。國立中興大學法律研究所碩士論文，1998年。