

第三節 舉證責任之減輕與倒置

舉證的過程與活動，是程序規定中非常重要的一環，也可說是影響實體法最重大的一環，故有云：「舉證之所在，敗訴之所在」。

稅法之調查程序，依職權調查且受到「疑則闕如」原則的拘束¹⁶⁶，其課稅原因事實有無之舉證責任應在稽徵機關，消極的免稅原因事實或應扣減事項由納稅義務人負舉證責任，此係以從三段論法所導引出來的規範說為基礎¹⁶⁷。蓋一個完全的法律規定，是由構成要件和法律效力兩個部分所構成。必須要有可以滿足構成要件要素的要件事實存在，或有一存在可歸屬於特定人之法律事實已經能夠滿足一個完整規定之構成要件，這時才能導出該規定的法律效果。所以，如果沒有任何人來舉證證明有可歸屬於特定人之課稅事實已經滿足某一稅捐債務發生的構成要件，該稅法所規定要課稅捐繳納義務人的法律效力就自然不會發生¹⁶⁸。

有關舉證責任的分配，原則上採規範說，亦即法律要件說。日本舉證責任分配之學說，基本上是在法律要件說上為進一步之檢討¹⁶⁹。其考量之因素概括言之有依法行政原則、大量行政、證據距離等。至於德國，其稅捐訴訟上之通說及實務亦採規範說¹⁷⁰。我國稅務訴訟之舉證責任，在學說上早期多採規範說，近期有採規範說者，亦有認為應做調整，不排除在具體個案上考慮有關課稅事實的證據距離，按照當事人間的利益狀態加以分配者。實務上有關課稅事實之認定常經由

¹⁶⁶ 行政法上職權調查主義之具體內容，詳參吳東都著，行政訴訟之舉證責任 - 以德國法為中心，國立台灣大學法律研究所博士論文，民國九十年六月，頁 68；陳清秀著，行政訴訟法，二版，頁 8、366。站在無稅推定的立場，原則上就應該由稽徵機關來證明有可歸屬於特定人之課稅事實存在。若不採所謂無稅推定原則，則稽徵程序規定中配合舉證責任分配所做的安排，將導致每個納稅義務人被要求為無可歸屬於自己的課稅事實來負舉證責任。

¹⁶⁷ 參吳東都著，行政訴訟之舉證責任 - 以德國法為中心，國立台灣大學法律研究所博士論文，民國九十年六月，頁 233。

¹⁶⁸ 由於構成要件之安排會影響到舉證責任之分配，而關於舉證責任分配的問題在規範說底下，自然依循規定方式被分配到本來應當負擔之人身上。不過到實踐上卻未必如此，因為立法者在制定實體規定時，有各式各樣的不同安排使之產生問題，導致實際運轉時，有些場合明顯的會產生困難。所以在構成要件的安排上，安排了積極要件和消極要件之後，還必須要從舉證責任分配的觀點來看，其分配是否合適。

¹⁶⁹ 參黃士洲著，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，91 年 6 月台大法研所碩士論文，頁 9 以下。

¹⁷⁰ 其批判者認為當事人一方就消極事實無法舉證時，應轉換由他當事人就積極事實之存在負舉證責任。詳參黃士洲著，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，91 年 6 月台大法研所碩士論文，頁 77 以下。

蓋然性之推定方式處理，例如釋字 221 號即為適例¹⁷¹。另外，行政法院依循所謂「有利事實說」，但並未針對稅務訴訟舉證責任發展出完整的一致性標準。在個別案型上，特別是遺產及贈與稅案件，多以「事實推定之方式」減低稽徵機關之證明程度，命納稅義務人舉反證推翻之¹⁷²。

惟依照事件之性質，無法正確調查證據以決定稅捐數額，納稅義務人又未盡協力義務時，稅法領域發展出得由間接證據以推估方式定其數額。也就是行政機關在無法充分闡明以確實證明事實時，得適用推計核定方式，例外地不必承受原本規範說的不利益¹⁷³。但稽徵機關亦僅對納稅義務人未盡協力義務致無法掌握實際數額，且推計課稅的標準符合客觀、依合理資料產生時，方可「依推計核定之方法，估計納稅義務人所得額」¹⁷⁴。由於推計核定是採用間接證據，在一定的程度上自然與納稅義務人的實際所得額有所出入，此種出入應符合比例原則，且「本於經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當」¹⁷⁵。即其推計結果不應存有懲罰性稅額在內，蓋未盡協力義務者，另有行為罰制裁，與推計核定無關¹⁷⁶。

第一項 舉證責任之減輕

第一款 以違反行為義務為前提

稅捐法上透過課相對人產生、保存與紀錄之義務的規定，好讓稽徵機關可隨時查詢，等於造成一個形勢：稅捐機關已經掌握要證明課稅事實有無及其範圍的證據方法。課予行為義務課之目的在於克服舉證困難，因此若違反的行為義務跟要證明課稅事實之有無、範圍而與證據方法的產生、保存、紀錄有關的話，稅捐機關就取得推計課稅的權限。換句話說，違反行為義務之規定時就導引出一定的法律效果，除相關罰則外，稅捐機關首先取得推計課稅的權限。若稅捐義務人未

¹⁷¹ 參陳清秀著，稅法總論，民國 90 年二版，頁 688 以下；黃士洲著，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，91 年 6 月台大法研所碩士論文，頁 54。

¹⁷² 參黃士洲著，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，91 年 6 月台大法研所碩士論文，頁 91、95 以下。

¹⁷³ 參葛克昌著，租金管制與所得調整，載於氏著所得稅與憲法，頁 277。

¹⁷⁴ 參釋字第二一八號解釋。

¹⁷⁵ 參釋字第二一八號解釋。

¹⁷⁶ 參葛克昌著，租金管制與所得調整，載於氏著所得稅與憲法，頁 278。

違反行為義務，原則上稅務機關不可主張棄核實課徵而採推計課稅。蓋不核實課徵就違反量能課稅原則，不能在納稅義務人違反行為義務前，即逕行主張推計課稅。再者，即便可以取得推計課稅原則的權限，還是不得主張舉證責任已經移轉¹⁷⁷。由於推計課稅之方法是用來做為計算稅捐客體之方法，屬於證明、計算所得額之證據方法，是故本文將之列入稽徵程序當中討論¹⁷⁸。

在可稅事實的認定上，推計課稅屬於依據情況證據推論可稅事實存在的證明方法。換言之，其所引用的證據方法為間接證據¹⁷⁹。是故，不以行為義務之違反或義務人選擇為前提而逕依推計課稅者¹⁸⁰，其正當理由應為該簡化稽徵手續的稽徵經濟大於實質課稅原則所保障的價值，而此應獲立法者的肯認方得為之，不得僅由稽徵機關片面決定，故宜適用國會保留原則。

至於以稅捐義務人違反行為義務為前提者，該行為義務固如前述至少應適用法律保留原則，但在當事人未遵守行為義務下的推計課稅，是否也應獲得授權方可為之？學說尚有主張無待法律明文即可推計課稅者，惟鑑於稅捐之課徵介入人民之基本權利，所以稅捐稽徵機關認定可稅事實之存在，必須同時滿足：(1) 非有法律之授權，不得依據情況證據；(2) 立法機關為該授權時，必須存在正當理由，符合比例原則。其正當化理由通常為以下二者：(1) 納稅義務人違反與協力保存證據方法有關之行為義務；(2) 為簡化稽徵手續，以降低徵納成本¹⁸¹。

第二款 推計課稅 - 間接證據的授權

推計課稅是種不以事實上存在並經確認之法律事實為準，而依其類型擬制為存在之法律事實為準，亦稱為稅法上之類型觀察法，此與稅法上之保留原則有所衝突，其只得引為減輕行政機關之舉證責任的依據，至多以容許表現證據為度，

¹⁷⁷ 以刑事訴訟程序為例，其即不適當去提有所謂舉證責任的移轉，至多也只能夠去提間接證據是否可以作為合格的證據方法，至於舉證責任是不是移轉，又是另一回事。

¹⁷⁸ 詳參柯格鐘著，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 154。

¹⁷⁹ 參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 274。

¹⁸⁰ 例如營業稅法第二十一條第一項後段但書：「但典當業得依查定之銷售額計算之。」

¹⁸¹ 參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 275。

不得據之主張純粹的舉證責任倒置，改要稅捐義務人負擔舉證責任¹⁸²。

在課稅事實的證明上，原則上仍以直接證據為原則，例外時才能去注意什麼情形是用間接證據也可以。推計課稅本身就是以間接證據來證明待證事實的一種授權，其雖意謂稽徵機關得捨直接證據改而使用間接證據來證明待證事實，但有關間接證據的使用，仍應進行稅捐領域內類型與個案的研究，不適當僅用一個間接證據的概念，就將所有直接證據以外的證據等同視之。不能夠因為在單一個案中，有發生法院容許依間接證據來證明待證事實，就認為在一切的情形，都能夠逕以非直接證據來證明待證事實。不能因此過度一般化地認為凡是稅務案件都可以用間接證據來證明待證事實。此外還要注意，間接證據還要針對具體案件進行分類，探究間接證據跟待證事實間，其邏輯上發生的可能性及或然率，不能僅止於概念式的操作。而必須確實認識到，根據系爭的間接證據，是否足以認為可證明待證事實真的存在，且其間的邏輯關係必須是真正相關。此乃由於間接證據所證明的待證事實，可信性相對比較低，只是一種發生上的可能，所以不必然是真的，是根據經驗法則以蓋然率為觀點進行的推演而已。司法實務上，亦有因行政機關之推計內容無充足理由而拒絕適用之案例¹⁸³。

第三款 依查得資料或依同業標準核計

對於不採取直接證據認定事實的情形，稅法規定主要有兩類：(1) 依職權調查所查得之資料；(2) 依同業利潤標準。條文中有僅規定一項，亦有兩項先後並列者。若僅規定依查得資料核計者¹⁸⁴，稽徵機關即不能只以平均值認定之。若僅規定依照同業標準者¹⁸⁵，稽徵機關似得僅以平均值先行認定，而不必就個案為調查，如此自較依查得資料核計者節省稽徵成本。惟仍須力求該標準之內容切合實際，未可任意為之。

¹⁸² 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 151；參吳東都著，行政訴訟之舉證責任 - 以德國法為中心，國立台灣大學法律研究所博士論文，民國九十年六月，頁 119 以下。

¹⁸³ 詳參臺北高等行政法院判決九十年度訴字第五六〇五號判決。

¹⁸⁴ 例如所得稅法施行細則第五十八條第一項前段：「依本法第七十一條第二項規定，個人綜合所得總額是否不超過當年度規定之免稅額及標準扣除額之合計數，稽徵機關應依查得資料核計之。」

¹⁸⁵ 所得稅法施行細則第十三條第二項：「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。」

兩者並列時¹⁸⁶，如果稅捐稽徵機關能夠善盡其調查職責，鑑於針對個案依查得資料核定者較能符合個案真實狀態，符合實質課稅原則，是以稽徵機關應以依查得資料核計為優先，於無法查得時，方可使用同業標準等推計方式。如此也較符合司法審查之要求¹⁸⁷。

而且，僅推計課稅之方法本身，即有純資產增減法、納稅人本人比率法、類似同業者比率法、同一地區同業比率法、所得標準比率法、單位法、銀行存款法等可供選擇¹⁸⁸，行政機關應以何種方法或綜合加權做為推計的依據，並非可任意自由為之，而應依專業與統計資料來選擇「接近實質課稅」或然率最高的方式。是故，不僅其所採用的推計方法需具有合理性，就該推計方法的選擇本身亦需具備合理性。倘若該推計方法的選擇及使用就個案的特殊情形有所不當時，該推計課稅即屬違法¹⁸⁹。

第四款 對推計內容有舉證推翻的可能

在推計課稅時，仍應符合經驗法則，不得與查得之資料可推知之事實相互矛盾。此外，就推計之結果，納稅義務人如果能夠舉證證明該推計之銷售額或利潤的額度過高，還是可以在救濟程序中加以推翻，使得稅捐稽徵機關斟酌該證據重新為適當之推計¹⁹⁰。

所謂舉證責任移轉通常會被認為，納稅人必須證明待證事實不存在，所以如果在這個程度就認為說舉證責任已經移轉，變成納稅人得要包山包海的要證明真的沒有應稅事實之存在，這正是推計跟倒置兩者差異之所在。也由於推計課稅僅為事實上之推定，是以應容許納稅義務人舉證予以推翻¹⁹¹。

¹⁸⁶ 所得稅法第七十九條第一項：「納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起十五日內補辦結算申報；其逾限仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。」

¹⁸⁷ 詳參釋字二一八號解釋。

¹⁸⁸ 參陳清秀，稅法總論，二版，頁 515-518。

¹⁸⁹ 參陳清秀，稅法總論，二版，頁 518。

¹⁹⁰ 參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 274。實務上判決，請詳參臺北高等行政法院判決九十年度訴字第五六〇五號判決之內容。

¹⁹¹ 詳參柯格鐘著，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國

針對推計課稅之內容舉反證推翻時，應證明哪一部份？在個案中，當法院被說服某一間接證據已足以證明待證事實時，僅促使納稅義務人須針對「這間接證據不足以證明此待證事實」的部分來加以說明，而不需證明應稅事實不存在。也就是說，納稅義務人只需要針對間接證據去證明說推計所採的間接資料與待證事實間是不相干或顯不相當的即可¹⁹²。

第二項 舉證責任的倒置

第一款 舉證責任的分配 - 規範說與管領說

在邏輯上仍須注意，容許間接證據證明待證事實，不代表法律已經要移轉舉證責任。所謂「倒置」代表著這個舉證責任本來應該是一方的，是因為通過該規範的安排後，才變成其他方的。且安排為消極要件の場合，也未必含有這樣的判斷在裡面。一般而言，消極要件比較多但不以此為限的情形，可由形式外觀得知，例如「但書」規定就是消極要件的規定¹⁹³。另外同樣具有但書作用，會以原則與例外或「除...之外，如何如何...」、「非...者，如何如何...」來表現¹⁹⁴。

在民事法的規範底下，一般被認為會產生舉證困難主要類型，就是消費損害的案件。由於在民法第一百八十四條下適用規範說的觀點，要消費者來證明生產者在生產上有故意過失，因為必要的證據都在生產者的管領之下，而有重大困難¹⁹⁵。此時即產生突破規範說的需要而要求有例外規定，考慮在規範上透過舉證責

八十七年六月，頁 155-156。

¹⁹² 協力義務的違反與客觀舉證責任的分配或調整並無關連，毋寧是稽徵機關或司法機關進行職權調查時所應該審酌之事實，至多得合法化推計課稅，藉以降低稽徵機關之證明程度而已。因為如果確立了違反協力義務得轉換舉證責任之原則者，當納稅義務人違反協力義務，在無規範基礎上即不分情節要求納稅義務人承擔課稅事實之證明風險，不僅失去按照個案事實決定的彈性，對納稅義務人更過於不利。因此，於舉證責任方面，亦應符合比例原則的要求。參黃士洲著，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，民國九十一年六月，頁 176，186-191。此種亦稱為「形式之類型化」。參柯格鐘著，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 156。

¹⁹³ 參羅傳賢、蔡明欽著，立法技術，民國八十一年初版，頁 172 以下。

¹⁹⁴ 例如民法第 320 條的規定，提到因清償債務而對債權人負擔新債務時，除當事人另有意思表示之外，若新債務不履行時，其舊債務仍不消滅。這段作用跟但書是一樣的，都具有舉證責任分配的作用。

¹⁹⁵ 要請求損害賠償的時候，按照民法第 184 條會發現整個要件是放在積極要件的地方表現出來，故意或過失，不法加損害於一方之權利，這時因此就損害負賠償責任。把這種規定適用到消費損害賠償的案件，很快會發現到故意、過失的要件事實，因為該證據方法在產品供應

任移轉的規範，來使相對人負舉證責任。不過須注意此仍為規範說底下的例外，不能做為一般性的原則¹⁹⁶。稅捐法上的情形，大概界於民事消費損害與刑事訴訟程序之間。如果真有稅捐機關主張的課稅事實存在，則證明其存在或數額的證據方法，固然可理解為在納稅義務人的管領下，使之負舉證責任並無疑問。但若應稅事實不存在，稽徵機關或司法機關還提出類似的要求時，消費者就會在舉證上遭遇到重大的困難，因為當涉及消極事實，亦即無課稅事實的證明時，由於不能或不易窮盡舉證，故不恰當以移轉舉證責任的方式規範之¹⁹⁷，此將侵蝕稅捐義務人的實體與程序上利益。相較於採取管領說的消費損害，稅捐稽徵機關具有主動職權調查的權能，但是消費者不行。基此，在稅務案件應採取與刑事案件相近之立場，對有關要件事實的證明，採無稅推定原則，由稅捐機關來就應稅事實之「有無」負舉證責任。

第二款 推計課稅與舉證責任倒置之差異

檢討一個法律關係時，可分為該法律關係的發生、範圍與內容三部分循序探討，分別是該權利義務關係的有無、大小、內容如何的課題。推計課稅是在有應稅事實的基礎上進行，所可能影響的是該稅捐債務的「範圍」與「內容」；但舉證責任之倒置，致使稅捐義務人陷於難以就消極事實舉證的困境，且會直接影響到應稅事實發生之「有無」，導致納稅義務人有極大的可能性要為根本沒有發生過的應稅事實負擔稅捐義務。倒置之規定影響人民權利甚鉅，實不宜由稽徵機關片面決定，故不應授與行政機關制定之，而應適用國會保留¹⁹⁸。

者手中，而其又不負舉證責任，此時要消費者證明的難處就顯而易見。管領說之具體內容，可參吳東都著，行政訴訟之舉證責任－以德國法為中心，國立台灣大學法律研究所博士論文，民國九十年六月，頁 234。

¹⁹⁶ 以刑事案件為例，如果嫌疑人真有此犯行，自然可以認為證據方法一定在其手中，或至少是目擊證人。但如果不是真正的犯罪人，則前開假設也就不成立。因此在刑事案件中，就不能夠先前即假定證據方法會在犯罪嫌疑人管領範圍內。

¹⁹⁷ 是故有言：「像消極事實這種的證據，沒有人能夠提供」參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 274。

¹⁹⁸ 參黃士洲，稅務訴訟舉證責任論—以舉證責任倒置與證明程度減輕為中心，91 年 6 月台大法研所碩士論文，頁 67。

第三項 類型化標準

第一款 形式類型化標準

形式的類型化標準，所涉及的是以典型事實來認知待證事實之課題。其係先以生活經驗得出的典型事實內容來推定待證事實的存在或多寡，但主張事實與推定結果不一致者，包括納稅義務人與稅捐稽徵機關，均得舉出反證加以推翻¹⁹⁹。但此種推定可使稅捐稽徵機關就此等課稅基礎，僅須證明其存在，而無須針對每個應稅事實的要件或數額多寡都加以完全證明，亦即以表現證據認定稅捐構成要件²⁰⁰。如此為之，使得行政機關所應負闡明事實的責任降低，屬於舉證責任之減輕。

現行法上各種推計課稅的標準，例如「出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準」、「當地一般租金標準」、「財產租賃必要損耗及費用標準」等均屬之。此同本文對推計課稅之討論所述，在行政機關仍得依職權調查查得資料的前提下，此其最好仍以有獲得國會法授權做為權源為當。

第二款 實質類型化標準

實質的類型化，或被稱為分類的類型化，是指對於稅法上構成要件的存在與否，不容爭執地以擬制之方式或分類之方法認定其存在或不存在，且根本不容許納稅義務人舉出反證加以推翻，無論該等反證之證明力如何，均不予以考慮²⁰¹。

所得稅法第十七條所規定的各種扣除額之比例與數額即屬適例，以教育學費特別扣除之規定為例，只要納稅義務人之子女就讀大專以上院校，其每年得扣除子女教育學費二萬五千元²⁰²。納稅義務人對此僅須舉證其子女就讀之事實，而對於數額之多寡則無須舉證，縱使舉證亦無法改變之。此種類型化方法影響人民權

¹⁹⁹ 參黃源浩，稅法上的類型化方法—以合憲性為中心，88年6月台大法研所碩士論文，頁43。

²⁰⁰ 參黃源浩，稅法上的類型化方法—以合憲性為中心，88年6月台大法研所碩士論文，頁59。

²⁰¹ 參黃源浩，稅法上的類型化方法—以合憲性為中心，88年6月台大法研所碩士論文，頁41。

²⁰² 所得稅法第十七條第一項第三款第五目：「教育學費特別扣除：納稅義務人之子女就讀大專以上院校之子女教育學費每年得扣除二萬五千元。但空中大學、專校及五專前三年及已接受政府補助或領有獎學金者除外。」

利義務之鉅，恐與舉證責任之倒置相去不遠，且必然與真實數額產生一定的差距而不符核實與量能課徵的要求，是以本文認為其自應適用國會保留原則。

第四項 司法審查之案例

第一款 釋字二一七號解釋

第一目 解釋文

「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。財政部中華民國七十二年二月二十四日（72）台財稅字第三一二二九號函示所屬財稅機關，對於設定抵押權為擔保之債權，並載明約定利息者，得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束。尚難謂已侵害人民權利，自不牴觸憲法第十五條第十九條之規定。」

第二目 規範上爭點

基於行政機關的職權調查責任，自然必須對稅捐發生之構成要件事實盡舉證責任。在法無明文的情形下，即使有大量行政與證據距離的考量，也不能僅以「管領說」或「有利說」為據，單方面任意地將舉證責任倒置。為防止稅捐逃漏之目的，而將舉證責任倒置課予人民負擔，縱使承認法律要件說必須依某些理由而進行修正，但也必須考量其必要性及程序與實體利益如何權衡，宜提出公開討論已決定之。本號也僅宣示事實認定問題不須以法律定之，非謂舉證責任之倒置不侵

害人民的利益，而不必以法律定之且可免於接受比例原則之審查²⁰³。

第二款 釋字二二一號解釋

第一目 解釋文

「遺產及贈與稅法施行細則第十三條規定：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。」旨在貫徹遺產及贈與稅法第一條及第十七條第一項第八款之規定，以求認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第十九條並無牴觸。至具體案件應稅遺產之有無，仍應依舉證責任分配之法則，分由稅捐稽徵機關或納稅義務人盡舉證責任，併予指明。」

第二目 規範上爭點

行政機關與行政法院依規定都採取職權調查原則²⁰⁴，然本細則除稅基計算之部分，還對構成要件事實之舉證責任分配上設立倒置的規定²⁰⁵。

由於施行細則為概括授權下由行政機關所發布的法規命令，本文認為其不得做為舉證責任倒置的法源依據。且稽徵機關與行政法院本均應適用職權調查原則

²⁰³ 在邏輯上，救濟途徑的存在與限制人民自由行為之容許性仍屬兩回事，是故僅以容許反證即認為國家行為的正當性基礎似嫌牽強。

²⁰⁴ 行政程序法第三十六條：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」行政訴訟法第一百二十五條第一項：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」德國稅捐通則第 88 條亦規定：關於稅捐之構成要件事實及各種法律關係，應依職權為調查，並決定調查之方法與範圍。稅務行政所具有與一般行政案件不同之事物本質，參黃士洲，稅務訴訟舉證責任論—以舉證責任倒置與證明程度減輕為中心，91 年 6 月台大法研所碩士論文，頁 21。但在德國，多數稅法學者倒不認為如此，直接援引行政程序法之規定適用於稅捐行政程序上是不當的，因為行政程序法上的程序性規定在立法時並未考量稅法上的特殊需求。尤其是大量行政的需求。請參見黃源浩，稅法上的類型化方法—以合憲性為中心，88 年 6 月台大法研所碩士論文，頁 48。

²⁰⁵ 駱永家，民事舉證責任論，民國 88 年初版；陳清秀，稅法總論，二版，頁 687；陳清秀，稅務訴訟之理論與實務，「違法性之舉證責任」，「舉證責任」，「稅捐訴訟之舉證責任」，民國 80 年初版；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，91 年 6 月台大法研所碩士論文，頁 27 以下及 71 以下。

²⁰⁶，卻因此細則之規定而免除，反使稅捐義務人受到不利課稅處分的機會大增，侵蝕其實體上權益，以及程序上為消極要件舉本證所付出的舉證成本。雖未正面針對稅捐構成要件做規定，但要求當事人就消極事實為舉證所帶來的不利益卻是顯而易見。是故舉證責任倒置之事項亦應以國會法制定，不得以細則制定之。解釋中並表示需委於舉證責任分配之法則，但其內容為何？尚待學說與實務仔細探討後，適當地加以法制化。這是我國法制發展進程當中，相當脆弱的一環。

第三款 釋字四三八號

第一目 解釋文

「財政部於中華民國八十二年十二月三十日發布之營利事業所得稅查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項。該準則第九十二條第五款第五目規定「在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內，取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」，乃對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與憲法第十五條、第十九條與第二十三條尚無牴觸。對於在台灣地區以新台幣支付國外佣金，與同準則第九十二條中其他規定之國外佣金，僅就認定標準為斟酌事實情況差異所為之不同規定，與憲法第七條之平等原則亦無違背。」

第二目 規範上爭點

為確保納稅義務人保存之證據方法的可信性，稅捐法律、其法規命令或行政函示常常對於相關證據方法限定資格。若是由行政機關所制定的法規命令加以規範，則應由徵納兩便的立場出發，而不得以限制證據種類的方式，來增加人民舉證上的負擔。是以只要納稅義務人得以其他確實證據來證明待證事實，則稽徵機關與法院亦應加以採納，不得逕以空泛授權的查核準則來增加人民的舉證負擔。

²⁰⁶ 黃源浩，稅法上的類型化方法——以合憲性為中心，88年6月台大法研所碩士論文，頁46。