

# 租稅事件中有關個人資料提供之爭議 以最高行政法院108年判字第282號 行政判決為中心

蔡孟彥\*

## 壹、問題提出

稅捐稽徵法第12條之1第3項規定：「課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」由於擔心稅捐稽徵機關在租稅債務之確定上，可能濫用實質課稅原則之疑慮且造成徵納雙方對於甚至是進行租稅爭訟之機率增加，我國於2009年修正稅捐稽徵法時，增訂第12條之1，並於該條中規定稅捐稽徵機關應就實質上經濟利益之歸屬與享有的要件事實，負舉證責任，方符租稅法律主義之要義<sup>1</sup>。再者，稅捐稽徵程序亦屬行政程序之一種，也因此行政程序法第36條所規定之行政機關職權調查義務，即：「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。」行政機關為調查確定事實所必要之一切證據，應依職權調查事實，並決定調查之種類、範圍、順序及方法，不受當事人提出之證據及申請調查證據之拘束，亦適用於稅捐稽徵機關。

另一方面，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，亦為大法官於釋字第537號所揭示。是以，在稅捐稽徵機關就課稅構成要件認定上負舉證責任，且又須進行職權調查之前提下，納稅義務人依據法律<sup>2</sup>雖須負擔某些協力

\* 本文作者係台北商業大學財政稅務系兼任助理教授、東吳大學法律研究所兼任助理教授

註1：此一規範內容亦為2016年12月制定之納稅者保護法第7條所承繼，惟納稅者權利保護法第7條與稅捐稽徵法第12條之1之規範內容並未完全相同。

註2：在租稅爭訟實務中經常可以看到徵納雙方對於納稅義務人於該事件中是否具有協力義務，或是否已盡協力義務之爭執，但從稅捐稽徵機關具有就課稅構成要件認定負舉證責任之前提出發，關於納稅義務人所應負之協力義務若非來自於法律之規定，不僅納稅義務人可能無法明確得知其協力義務之存在與範圍為何，且也可能導致稅捐稽徵機關經由協力義務概念之操作，而減輕甚或脫免其所應盡之舉證責任，而此點雖然於2014年修正稅捐稽徵法第30條時，於該條之修正理由中對於前開之見解亦有所呼應：「稅法之協力義務，原則上即為對納稅人資訊權之干預，對人民自由權利之限制，除須有法律規定外，該法規亦應力求明確，且必須在「必要範圍」內為之，爰增列第二項，明定「前項調查，不得逾課稅目的之必要範圍。」但從租稅爭訟之內容觀察稅捐稽徵機關認定納稅義務人未盡

義務，但有可能是基於隱私保護或其他考量或是起因於疏忽，若發生納稅義務人未盡協力義務之情形時，在租稅債務是否成立與租稅債務範圍之確定上又會產生如何之影響，本文將會以最近最高行政法院108年判字第282號行政判決為例，說明其間所涉及之爭議與行政法院對此之見解為何。此外，在稅捐稽徵程序上，就相關資料之申報往往會涉及個人資料之部分，即便依據個人資料保護法之規定個人資料之蒐集與使用將會受到法律之保護，但該法同時也規定在法律有明文規定之前提下，公務機關仍得就個人資料進行蒐集、處理與利用（參照，該法第6條與第15條以下）。且稅捐稽徵法第30條第1項與第2項亦規定：「（第一項）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，要求提示帳簿、文據或其他有關文件，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。（第二項）前項調查，不得逾課稅目的之必要範圍。」而在前述之規範下，是否代表當稅捐稽徵機關為調查課稅資料時，即得向有關機關、團體或個人要求提示帳簿、文據或其他有關文件，而這些文件中可能涉及被要求所保管他人之個人資料？再者，縱使在法律之規範下稅捐稽徵機關進行課稅資料之調查時，得向有關機關、團體或個人要求其提示其所保管之他人的個人資料，但在制度設計上，若有可能由個人資料擁有者之本人自行提出

時，是否在制度設計上應朝向由本人自行提出，而非繞經他人取得納稅義務人本人之個人資料時，是否在隱私權之尊重上，以及納稅義務人與相對人關係之維護上較為合理？最近我國在推動行動支付時所提出『小規模營業人導入行動支付適用租稅優惠作業規範』，就此部分，即有進一步思考之空間，在本文也會嘗試予以說明。

## 貳、協力義務、舉證責任與推計課稅

### 一、申報納稅方式與賦課課稅方式

回到租稅法制度設計上之討論，在有關租稅徵收程序之設計上，某些租稅應納稅額的確定，乃是與納稅義務之成立同時，此種類型之租稅，由於其具有課稅標準之金額或數量明確，且稅額之計算亦相當容易之特性，於是即無須經過特別程序（例如：須經過納稅義務人之申報）之必要，此種類型之租稅又稱之為自動確定之租稅，例如印花稅。然而，相對於此，在大部份的租稅稅額之確定方面，則是在程度上或多或少因為課稅標準或稅額計算之複雜；且亦可能因為課稅標準或稅額計算上之見解經常出現差異之故，為了確定應納稅額為何而需要經過特別之程序，而其方式則可以區分為申報納稅方式及賦課課稅方式<sup>3、4</sup>。

協力義務之內容，可能未必全是為法律所規定者。但限於篇幅，有關協力義務之成立與範圍將另行為文討論。

註3：但即便是屬於賦課課稅方式之租稅債務，若其中在一般稅率之規定外，另有優惠稅率之存在，則納稅義務人為主張適用優惠稅率，可能在形成租稅法律關係之始或滿足一定要件時，須就得適用優惠稅率之部分提出申請，例如，房屋稅，即便其在概念上屬於賦課課稅方式之租稅，若納稅義務人欲

不過，亦由於大部分租稅之徵收，在稅額的確定上需要經過一定之程序，而這些程序中大部分又需要經由納稅義務人或其他稅捐債務人（例如：扣繳義務人）之協力。若由稅捐稽徵程序作為行政程序之一環，在稅捐稽徵法與行政程序法之相關規範下，稅捐稽徵機關為求納稅人應納稅額之確定，並非不得依據職權調查之方式為之，只是在大部分之租稅徵收採取申報納稅方式，或需要納稅義務人於稅捐稽徵程序中為一定之協力，在此情形下，稅捐稽徵機關經由職權調查方式以確定納稅人應納稅額為何，即應居於補充之地位。這是因為由當事人自行申報其所應繳納之稅額為何，對於納稅義務人而言，亦可減少突襲性決定，也符合民主精神<sup>5</sup>，學者進一步指出，申報納稅制度乃是基於國民主權之納稅制度，此種制度之理想性乃是在於有關租稅義務之確定，繫於納稅義務人之適法申報行為而來，於納稅義務確定之過程中並無行政機關介入之必要<sup>6</sup>。

## 二、納稅申報行為與民主原則

只是，即便在法理上對於納稅人之納稅申報行為有著民主原則呈現之期許，不過，事實上，理想與實際常常發生齟齬。依據我國所得稅法第71條第1項規定，納稅義務人負有向稅捐稽徵機關提出結算申報之義務。此等設計之採行，固然是因為課稅資料通常是掌握在納稅義務人之管理範圍，亦即有關課稅要件事實，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，且從稽徵成本的角度而言，由納稅義務人自行申報之方式，較之於由稅捐稽徵機關查核課稅來得經濟且有效率。然而，即便由納稅義務人自行為結算申報具有前述之特質，亦無法擔保納稅義務人自行結算申報之所得，必定得以通過核實課稅原則之檢驗。故而，所得稅法第80條第1項規定：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<sup>7</sup>，以判斷納稅人是否有

適用自用住宅之優惠稅率，其就必須依據房屋稅條例第7條之規定，於符合自用住宅定義之30日內向當地主管稽徵機關提出變更為適用自用住宅稅率之申請，而只要該屋做為自用住宅之情形不變，其就無須每年再為另一次之申請，而是由當地主管稽徵機關依據該房屋之課稅現值，乘以該屋所應適用之稅率，計算出應納稅額後向納稅義務人發單課徵之。

註4：金子宏，《租稅法》，有斐閣，第15版，2010年，頁678。水野忠恆，《租稅法》，有斐閣，第4版，2010年，頁36。

註5：陳清秀，《稅法總論》，元照出版公司，第4版，2006年，頁520。

註6：增田英敏，《リーガルマインド租稅法》，成文堂，初版，2008年，頁33。

註7：只是，即便如此，我國立法者考量到現實之因素，若對於納稅義務人所提出之結算申報為全面性之調查以及核定，稅捐稽徵機關可能無法因應，於是在稽徵經濟原則之考量下，制定了所得稅法第80條第3項，若納稅義務人申報之所得額在各該業所得額之標準以上，即以其原申報額為準，只有在其所申報之所得額不及各該業所得額之標準者，始應再個別調查核定。關於此一出於稽徵經濟之考量，大法官於釋字第247號解釋即曾揭示：「同條（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…」，關於此一部分之說明，參照，蔡孟彥，〈稽徵機關查稅權發動之界限〉，刊登於《稅務旬刊》第2044期，2008年，頁16以下。

為正確之申報。而在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（所得稅法第83條第1項）。但我國立法者考量到，若對於納稅義務人所提出之結算申報為全面性之調查以及核定，稅捐稽徵機關可能無法因應，於是在稽徵經濟原則之考量下，制定了所得稅法第80條第3項，若納稅義務人申報之所得額在各該業所得額之標準以上，即以其原申報額為準，只有在其所申報之所得額不及各該業所得額之標準者，始應再個別調查核定<sup>8</sup>。只是，基於有關課稅要件所涉事實與證據多為納稅義務人所掌握之觀點，而形成在法律上課以納稅義務人，諸如：申報義務、記帳義務、提示帳冊文件之義務甚或是接受調查之義務等，但另一方面，稅捐稽徵機關就稽徵行政之執行上所適用之相關法規或作業規範，可能又為納稅義務人所無法確實得知，而因此在租稅申報上，對於納稅義務人而言亦可能產生一定程

度之不確實感，亦即不知道該申報至如何之程度，始得通過稅捐稽徵機關之查核，是以為解決徵納雙方與稽徵程序上，起因於資訊不對稱所產生之不確實性，若得以建立一套機制，讓納稅義務人知道應該如何盡其申報義務，也清楚稅捐稽徵機關之查核標準，也是一種值得思考之制度設計方向<sup>9</sup>。

### 三、未盡協力義務並非稅局即可逕自推計課稅

又依據稅捐稽徵法第12條之1第5項與納稅者權利保護法第7條第5項之規定：「納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」亦即縱使在稅捐稽徵機關對於課稅要件事實之認定上具有舉證責任，但納稅義務人依然仍須依據法律之規定盡協力義務。只是因為納稅義務人之協力義務的履行，乃稅捐稽徵機關職權調查過程中之一環，未履行協力義務或履行瑕疵，應僅發生程序法上效力，僅稅捐稽徵機關足以參酌之課稅資料受限制，而非其調查義務之結束，

註8：不過，於此須加以注意的是，雖然，納稅義務人在形式上所自行申報之所得額，高於各該業所得額之標準，但就其實質而言，並未能保證納稅義務人已為誠實之申報。惟，在有上揭所得稅法第80條第3項之規範基礎下，稅捐稽徵機關對於申報所得額高於各該業所得額標準之納稅義務人，是否還能逕依所得稅法第80條第1項為調查與核定所得額及其應納稅額？即產生疑問。大法官於釋字第247號解釋，固然曾揭示：「同條（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，並非謂納稅義務人申報額在標準以上者，即不負誠實申報之義務。故倘有匿報、短報或漏報等情事，仍得依所得稅法第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，予以補徵或裁罰。」然而，在所得稅法第80條第3項之規範基礎下，稅捐稽徵機關應如何證明納稅義務人並未盡到誠實申報之義務？甚至於有關於核實課稅與稽徵經濟間之關係為何？應如何加以調整？大法官於是號解釋中並未加以說明，也導致大法官於之後的釋字第640號解釋中，從租稅法律主義之角度詮釋所得稅法第80條之規範內容。雖然解決了聲請釋憲者之個案爭執，但此等解釋理由之構成，並無助於推計課稅概念之釐清。

註9：倉見智亮，〈租稅確定手續における情報提供〉，收於租稅法學會《租稅法研究》第47號，2019年，頁1。

更非稅捐稽徵機關可逕以推計方式核定稅額。亦即，即便納稅人協力義務之違反，如調查仍為可能，稽徵機關仍應職權調查，認定課稅原因事實。如調查不可能或花費過鉅時，始得依查得資料或同業利潤標準等間接證據推估核計所得額。但行政法院認定如有調查可能，不得逕行推估課稅。在納稅者權利保護法制訂前，行政法院對此即持肯定之見解，例如：57年度判字60號判例、61年判字195號判例…等，而在本文所討論的最高行政法院108年判字第282號行政判決理由中亦指出：「至於納稅義務人雖有協力義務，但其履行必須在客觀上及主觀上具有期待可能性，且僅屬輔助稽徵機關調查的性質，並非舉證責任，故協力義務之違反，無法轉換（倒置）課稅要件事實的客觀舉證責任，法院僅能於調查困難時，容許將稽徵機關原本應負擔的證明程度，予以合理減輕而已，惟最低程度仍不得低於優勢蓋然性（超過50%之蓋然率，或稱較強的蓋然性）。同理，納稅義務人於稽徵程序違反協力義務，必須導致調查困難，稽徵機關始得行推計課稅，否則違反其應依職權調查事實與證據的責任」，學說

上肯定此種見解者，亦所在多有（如：葛克昌老師<sup>10</sup>、陳清秀老師<sup>11</sup>）。目前在納稅者權利保護法第14條第1項即規定：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。」即為前述法理之明文規定。

又稅捐稽徵機關若於核定過程或於符合其他要件（例如：向稅捐稽徵機關提出告發或檢舉），對於納稅人所提出之申報資料為調查時，若納稅人未提示相關資料或所提示者有所不足，即納稅義務人違反協力義務，且稅捐稽徵機關就納稅義務人未盡協力義務之事項又產生調查困難時，稅捐稽徵機關就此則得以推計課稅為之，亦即稅捐稽徵機關就課稅要件事實之證明程度降低，得以間接證據代替直接證據。若稅捐稽徵機關得以「推計課稅」（例如：條文中所提之「同業利潤標準」）方式核定其所得額<sup>12</sup>。而當進入到推計課稅之狀態下，我們就必須注意到，即便取得使用推計課稅之發動權，也不代表即無須對於推計課稅之實質內容為妥適之設計，亦即，推計課稅之要件設定是否合理，以避

註10：葛克昌，《納稅者權利保護法析論》，2018年，頁114。

註11：陳清秀，《稅法總論》，2014年，頁536。

註12：此外，須注意者乃是由於「納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額兩倍以下之罰鍰。」所得稅法第110條第1項亦有明文。若納稅人因為協力義務之違反，導致稅捐稽徵機關以推計課稅之方式核定其所得額，若因而推估之所得額高於納稅人原先所申報者，即有代表納稅人該當於前述條文所稱「有漏報或短報情事者」要件之可能。稅捐稽徵機關有可能依據所得稅法第110條第1項規定，對納稅人處以罰鍰，且進一步以推估之金額作為漏稅罰處罰之基礎。先前在實務之操作上，此種見解已為最高行政法院98年8月份第2次庭長法官聯席會議所支持，但是否合乎法理並非無討論之空間，但於納稅者權利保護法制定後，其第14條第2項規定：「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」則是與前述最高行政法院98年8月份第2次庭長法官聯席會議決議之見解有所歧異。

免推計課稅之結果形成第二次之處罰<sup>13</sup>？推計課稅所使用之標準是否合理？有無公告？是否允許納稅人對於稅捐稽徵機關所設定之推計課稅標準提出不同意見？再者，得以主張推計課稅者，是否僅以稅捐稽徵機關為限？納稅義務人得否主張推計課稅<sup>14</sup>？

#### 四、推計課稅與核實課稅

針對推計課稅之推計方式與多種推計方式間選擇之規範上，即便納稅者權利保護法第14條第2項與第3項亦規定：「（第二項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及

註13：行政法院對於推計課稅與租稅罰之課處是否具有一事二罰之性質，其認為：「所謂行政罰乃為維持行政上之秩序，達成國家行政目的，對違反行政上義務者所科之制裁；稅捐稽徵法第44條之規定，即屬關於行政罰之規定。至所得稅法第83條第1項之規定，則屬於營利事業所得稅所得額核定之規定，而所得額核定之目的乃為作為核定營利事業所得稅之基礎，核與行政罰無涉。故營利事業因未能提示帳簿憑據遭稽徵機關按同業利潤標準核定所得額，並據以核定營利事業所得稅，與該營利事業遭依稅捐稽徵法第44條規定所科處之罰鍰間，自不生一事（行為）二罰之情形」。從推計課稅存在之基礎出發，未認為推計課稅與租稅罰之間具有一事二罰之情事。然而，由於我國實務操作中，對於違反協力義務之納稅人所使用之推計課稅方式相當有限，其中所得稅法第79條與第83條所規定之「同業利潤標準」，由於多由財政部統一公布，全國該行業一體適用，較忽略各地區的差異性與納稅人的特殊性，在適用上容易產生「懲罰性」之效果（參見，陳清秀，《稅法總論》，2014年，頁582），而此等推計課稅之方式若未加以改善，納稅人之爭執將無法削減，因為其雖無租稅罰之名，但卻有租稅罰之實。

註14：參照我國稅務訴訟之實際運作，並無法說明稅捐稽徵機關遵守核實課稅原則以核定稅捐時，納稅義務人得否主張此時已符合推計課稅之要件，稅捐稽徵機關應以推計課稅之方式核定稅捐？反之，若稅捐稽徵機關以推計課稅之方式核定稅捐，若納稅義務人提出資料主張稅捐稽徵機關應核實課稅時，是否應有限制？或是核實課稅原則應為核定稅捐之指導原則，在有核實課稅之可能時，稅捐稽徵機關即不得為推計課稅？雖然從實務運作之經驗上觀察，往往都是納稅義務人以核實課稅為理由，反駁稅捐稽徵機關以推計課稅核定稅捐之結果。然而，如果納稅義務人可能是在經過計算後，認為使用推計課稅所核定之稅捐對其較為有利（例如，有關成本費用帳證不全時，仍應以同業的費用標準（通常成本費用水準）推計其成本費用，參閱，陳清秀，《稅法總論》，頁575），抑或是其基於某些因素（例如，不願意自己之營收資料曝光）而不願提出帳簿書類資料，納稅義務人可否在該當於推計課稅之要件下，主張稅捐稽徵機關應依推計課稅核定稅捐？稅捐稽徵機關可否主張核實課稅？學者（葛克昌）認為以推計之間接方法核定課稅之合憲性，在於免除納稅人提供隱私之強制協力義務，同時簡化稅法之施行，以保障納稅人更多之自由，亦即其合憲性之基礎在於更確切保障納稅基本權之上（參閱，葛克昌，《行政程序與納稅人基本權》，頁344）。

只是，相較於學者之見解，我國行政法院之見解則有所不同，最高行政法院判決在92年度判字第1847號所揭示之判決理由，代表其認為「推計課稅」並非是稅捐稽徵機關之義務。乃是在本案件之上訴過程中，上訴人（財政部臺灣省北區國稅局）主張：「應否按所得稅法第八十三條規定依同業利潤標準核定，是稽徵機關之職掌，納稅義務人並無此公法上請求權，只有同意權，只要查核結果，並未違反「當事人可得信賴之真實」，即查得之「稅法上所得」與其真實之所得未有明確不可信賴（即未違反一般經驗法則），即不可認為依帳證查核係違法之處分…原判決允許納稅義務人有請求依同業利潤標準核定之公法上權利，顯不合稽徵目的，況所得稅法第八十三條並未明文規定納稅人有此公法上請求權，反而是賦予稽徵機關於核課時有此權利，故原判決違背法令」。針對上訴人之上訴理由，最高行政法院之見解則是：「若被上訴人確有虛增製成成本及營業費用之事實，又有未依法取得憑證（包括取據偽造之小商號收據會計憑證）之事實，則上訴人自非不得據此，查

適切之方法為之。(第三項)推計,有二種以上之方法時,應依最能切近實額之方法為之。」誠如該條立法理由所明示:「推計課既係以間接證據推估稅額,其自有多種推估之可能,惟推計課稅之目的仍在核定最接近實額之真實稅額,稽徵機關應選擇最能貼近實額之方法為之。」既然推計課稅之目的仍在核定最接近實額之真實稅額,亦即「核實課稅」才是租稅債務確定時之最高原則,如何避免推計課稅變成是對於納稅義務人之變相處罰,甚至是當納稅義務人違反協力義務時,稅捐稽徵機關可能即因此而忽視現實中所存在對於納稅義務人有利之事實,對於納稅義務人即做成完全不利益之處分者<sup>15</sup>,也是在討論協力義務與違反協力義務時所須注意之問題,而這也是本文之所以選擇討論最高行政法院108年判字第282號行政判決之關鍵所在。

## 參、最高行政法院108年判字第282號行政判決所涉者

### 一、本件所涉之主要事實<sup>16</sup>

上訴人為有限責任臺灣省第三資源回收物運銷合作社(下稱三資社)第17回收站之站長,其辦理民國95年度綜合所得稅結算申報,雖有列報取自三資社之薪資所得,原經被上訴人按查得資料,以其漏報配偶營利所得、受扶養親屬利息所得、租賃所得,歸課核定上訴人綜合所得總額並補徵應納稅額外(下稱更正前本稅核課處分)。嗣經被上訴人依臺灣臺中地方法院檢察署(下稱臺中地檢署)通報,並參酌上訴人被訴之刑事案件偵審程序卷證資料及其他查得資料,審認上訴人於95年度擔任三資社第17回收站站長期間,透過三資社辦理共同運銷,銷售資源回收物予資源回收業者A公司,95年度銷售額全

核被上訴人之應補徵之本稅及漏稅額,認定被上訴人未取得憑證之總額。是本件是否符合推計課稅之要件?仍有待商榷。又得否以推計課稅之方式免除虛增製造成本及營業費用以及未依法取得憑證(包括取據偽造之小商號收據會計憑證)等事實之責?亦有研議餘地」。

註15:例如,大法官於釋字第660號解釋中雖做成:「財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函,就加值型及非加值型營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款有關如何認定同法第五十一條第三款漏稅額之規定,釋示納稅義務人短報或漏報銷售額,於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者,稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分,符合該法第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款及第五十一條第三款之立法意旨,與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。」之解釋,但如果我們認為「核實課稅」才是稅法所追求之原則時,何以明明有進貨之事實,卻因為遲延提出即無法認列?更何況該行為可能亦已經遭到稅捐稽徵機關之處罰!而無視其已受處罰之事實又不許其認列進項稅額,其結果就如同對於納稅義務人之雙重處罰,亦與納稅者權利保護法第11條第1項所規定:「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據,對當事人有利及不利事項一律注意,其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」者有違。

註16:本件所涉及之爭點雖有數個,但為貼近本文之主題,於此僅討論有關中區國稅局依據臺中地方法院檢察署通報之資料,認定本件上訴人係屬利用人頭以規避應歸屬於自己之所得部分,且為使閱讀順暢,亦將本件所涉及核定所得金額、補稅數額以及裁罰金額等數字部分予以刪除,有興趣者可自行參照本判決之說明。

數係由三資社利用人頭社員名義填載一時貿易資料申報表，據以攤提上訴人之一時貿易收入，該申報表填載之相關資料，並非由上訴人依實際情形所提供，乃於103年3月27日按第17回收站95年度營業額，並依一時貿易盈餘純益率6%，核定上訴人95年度尚有營利所得漏未申報，其稅務違章行為成立，除歸併核定上訴人95年度綜合所得總額，發單補徵應納稅額（下稱更正後本稅核課處分）外，並按所漏稅額裁處1倍之罰鍰（下稱裁罰處分）。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經臺中高等行政法院（下稱原審法院）104年度訴字第287號判決（下稱前判決）駁回。上訴人不服，提起上訴，經本院105年度判字第596號判決（下稱本院發回判決）將前判決廢棄，發回原審法院更審。嗣經原審法院仍以105年度訴更一字第20號判決（下稱原判決）駁回上訴人之訴，上訴人不服，乃提起本件上訴。

## 二、對廢棄物回收者課稅之相關規範<sup>17</sup>

### （一）有關營業稅部分

廢棄物之回收處理，涉及銷售貨物行為，依法應就各階段銷售課徵營業稅，惟部分廢棄物之來源為一般社會大眾或拾荒者，渠等難以開立銷貨憑證予廢棄物回收廠商；且回收廠商蒐集廢棄物分類整理後，將其中可回收利用之各類廢棄物，再分別銷售給各該類再生工廠作為其產品原料來源之一時，該回收廠商若未辦理營業登記，其亦無法開立銷

貨發票予再生工廠作為進項憑證。故財政部為解決一般民眾及拾荒者難以開立銷貨憑證及再生工廠無法取得進項憑證之問題，乃發布86年3月18日台財稅第861888061號函釋（下稱財政部86年3月18日函釋）。現行廢合社制度之建立（本案中之三資社，在性質上即是廢合社），即是為了因應以上之需求，而由財政部提出之處理方案，其基本構想是**所有拾荒業之個人均加入廢合社，透過由拾荒業者充當社員組成各地廢合社為社員辦理廢棄物共同運銷，並代表社員開立銷貨憑證予再生工廠，以申報營業成本及扣抵銷項稅額，以符合加值型營業稅制，並如實反映營業人就其產銷階段所創造之加值金額。**於營業稅部分由銷售人（即作為共同運銷之營業人，本案指三資社）代國家向後手買受人（再生工廠）收取含營業稅賦之銷售金額，在稽徵技術上以「銷項稅額」（三資社所開立予再生工廠之統一發票為銷項憑證）減除「進項稅額」（實際銷售廢棄物之社員或個人之「個人一時貿易資料申報表」為進項憑證，財政部80年7月16日台財稅第800705304號函釋參照），並以其餘額為營業稅之應納稅額。

### （二）個人綜合所得稅部分

由廢合社（或三資社）自再生工廠取得之價金，於扣除5%營業稅、管理費與適當報酬後，將餘款依社員交貨比例，直接發給社員，並依個人一時貿易所得（營利所得），課徵社員之個人綜合所得稅。是營業人（再生工廠）須確有向合作社之社員購進廢棄

註17：就此部分之詳細說明，可參照本件前審判決臺中高等行政法院105年訴更一字第20號行政判決中判決理由之說明。

物，且支付貨款予該合作社或該合作社未具營利事業負責人身分之司庫，始得認定係該社社員共同運銷之廢棄物，依一時貿易所得，歸課社員之綜合所得稅。在此構想下，合作社只是一個協助自然人開立統一發票之服務機構，其本身沒有營利，也未有實際從事交易行為，真正與再生工廠從事交易行為者，實為從事拾荒工作之自然人。

### （三）前開解釋所可能導致之問題

最高行政法院98年度判字第528號行政判決中，對於財政部就為解決廢棄物回收業者無法開立發票問題所提出之前開解釋有所批評，該判決中指出：「以上之構想基本上是「閉門造車」，其立意良善，卻因為沒有考慮到市場現實狀況與隱藏在其後之經濟誘因，反而為稅捐稽徵實務上帶來無窮無盡的困擾。簡言之，以上的制度設計，沒有顧及資源回收之真實產銷流程。真實之產銷流程並非如財政部主事者所以為的那樣簡單，只有「拾荒業者」與「再生工廠」二個層級，而還包括多層次之中間商。另外拾荒業者多處社會較低階層，本身也不願意個人資料被納入國家稅捐體系內。結果上開制度運用後，實際加入的廢棄物清理合作社者，反而都是廢棄物回收之中盤商或大盤商。而這些中盤商或大盤商本身即是營業人，其加入合作社之目的乃是想藉由以上制度來降低營利事業所得稅負。另外也因為如此，合作社為了滿足主管機關原始之構想，又需找很多人頭充當社員。這樣做的結果，又開啟了漏稅之管道，因為一旦有人頭社員存在，特定中、

大盤商之實際銷售額金額，即有可能分擔在眾多之人頭身上。若人頭之所得有限，未達起徵點，將銷售金額分擔在其等身上，即可讓回收廢棄物之中、大盤商逃漏營利事業所得稅。這正是目前廢棄物清理合作社，在實務上發生爭訟糾紛之主要背景因素。…」

### 三、最高行政法院108年判字第282號行政判決之見解<sup>18</sup>

#### （一）納稅義務人之協力義務與稅捐稽徵機關之客觀舉證責任

依行政訴訟法第133條前段規定，行政法院於撤銷訴訟，固應依職權調查證據，以期發現真實，當事人並無主觀舉證責任，然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬，故當事人仍有客觀之舉證責任，民事訴訟法第277條前段規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」於上述範圍內，仍為撤銷訴訟所準用（行政訴訟法第136條參照）。而課徵租稅構成要件事實之認定，基於依法行政及規範有利原則，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任（稅捐稽徵法第12條之1第4項、納稅者權利保護法第7條第4項、第11條第2項參照）；法院依職權調查之證據，其證明程度至少應達到「高度蓋然性」（蓋然率75%以上），始能認為真實，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。至於納稅義務人雖有協力義務，但其履行必須在客觀上及主

註18：以下判決內容之整理僅就本文主題協力義務與舉證額任有關者為之，本判決中在租稅訴訟上值得參考之說明尚有許多，讀者可以自行參照。

觀上具有期待可能性，且僅屬輔助稽徵機關調查的性質，並非舉證責任，故協力義務之違反，無法轉換（倒置）課稅要件事實的客觀舉證責任，法院僅能於調查困難時，容許將稽徵機關原本應負擔的證明程度，予以合理減輕而已，惟最低程度仍不得低於優勢蓋然性（超過50%之蓋然率，或稱較強的蓋然性）。同理，納稅義務人於稽徵程序違反協力義務，必須導致調查困難，稽徵機關始得行推計課稅，否則違反其應依職權調查事實與證據的責任，此徵諸納稅者權利保護法第14條第1項規定：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。」自明。再者，納稅義務人因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於本證達到確信之程度，故僅使本證之待證事項陷於真偽不明之狀態，即可達到其舉證之目的，在此情形下，其不利益仍應由稽徵機關承擔。

## （二）縱使上訴人未盡協力義務稅捐稽徵機關亦非即可逕自推計課稅

原判決所援引臺中高分院102年度上訴字第1810號刑事判決記載之事證，三資社開立之「個人一時貿易資料申報表」涉及「將三資社電腦會計系統內之發票明細金額，隨機拆解成發票金額為5萬元以下，再為調整並帶入未實際從事資源回收業務之社員編號與人名，而虛偽記載銷售人姓名、國民身分證統一編號、買受原因、買受日期、買受貨物名稱、單價、數量及合計金額」（即所謂人頭社員）者，僅有19人，其中與系爭營利所得相關，即上訴人涉及的95年度「偽造之個人

一時貿易資料申報表」所載人頭社員僅有12人。

然原處分認定上訴人於95年度利用人頭社員634人分散其營利所得，除上開12人外，被上訴人對於其餘622人係人頭社員並未提出積極證據加以證明，則被上訴人所編製的「回收站：A017個人一時貿易資料申報表」列載之社員除前開12人以外，是否亦為被利用分散一時貿易所得之人頭社員，即屬不明，原審本應依職權調查證據（例如通知渠等到庭說明），以獲取心證，如調查證據的結果，待證事實仍屬不明，依舉證責任分配法則，自應將其不利益歸於稽徵機關。詎原審僅通知其中4人到庭查證，即以上訴人或該等所稱真實社員均未提出任何確有實際從事資源回收運銷業務，以及社員將所收集之資源回收物交由第17站之證據，亦無渠等間交付資金之文件，即難認渠等主張為真等語為由，認定三資社95年度為第17回收站向國稅局填報之社員「個人一時貿易資料申報表」（合計634人，銷售額計339,614,343元）全屬利用人頭社員分散所得之不實報表，無異以上訴人未克盡協力義務，即倒置課稅要件事實的舉證責任，令上訴人就課稅要件事實不存在，負擔主觀與客觀的舉證責任，揆諸前開說明，於法顯有未合。蓋除○○○等12人外，其餘622名社員於收到三資社開立之個人一時貿易所得資料後，如果沒有異議，自行合併申報95年度綜合所得稅，客觀上即難認渠等係被利用為分散所得之對象。

如果被上訴人主張渠等係遭上訴人利用為分散所得之人頭社員，其名下之「個人一時貿易資料申報表」所記載銷售額應歸併為上訴人於95年度之營利所得課稅，自應由被上

訴人就上訴人利用人頭社員分散所得之課稅要件事實，依職權調查證據，並負擔客觀舉證責任。又被上訴人103年8月25日中區國稅二字第1030011492號函說明三及106年1月26日中區國稅二字第1062000750號函說明二，既表示「稽徵機關於收受個人一時貿易所得申報書及申報表時，僅須填妥申報各欄位即可，無需檢附帳簿憑證等資料供核，是以無從判斷申報之個人一時貿易所得源自三資社哪一個回收站，而於三資社利用人頭社員隱匿實際交易情事時，自無從反向拆分一時貿易資料申報表之金額並歸併各站據以計算各站長之逃漏稅額」之意旨，則被上訴人既主張除○○○等12人外，其餘622名社員亦係遭上訴人利用為分散所得之人頭社員，其名下之「個人一時貿易資料申報表」所記載銷售額應歸併為上訴人於95年度之營利所得課稅，即應由被上訴人說明其所編製的「回收站：A017個人一時貿易資料申報表」（其內容相當於三資社第17回收站分散所得明細表）依據的原始資料為何（包括提出三資社原來每二個月一次為社員向被上訴人填報之

「個人一時貿易資料申報表」，說明如何篩選該等申報表上記載之銷售人及銷售金額，將其歸併第17回收站，據以計算其站長即上訴人之營利所得）。另揆諸商業會計法第38條第1項規定：「各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存五年。」**被上訴人遲至103年間始調查系爭95年度的營利所得，要求上訴人提出向社員收集資源回收物，並付款給社員的證據資料，是否強人所難，不具期待可能性？已非無疑。**又縱使上訴人未克盡協力義務，被上訴人仍得依據三資社95年度為第17回收站向國稅局填報之社員「個人一時貿易資料申報表」或社員戶籍明細表，向被填報個人一時貿易所得的社員逐一查詢其是否有交易事實，金額是否正確無誤？並非無其他調查途徑，然原審僅因上訴人未盡協力義務，不論究依職權調查是否有困難，即容許被上訴人以推計方式認定課稅原因事實及其金額，揆諸前開說明，於法尚有未合<sup>19</sup>，也因此本件最高行政法院做成上訴人勝訴之判決，並將原判決廢棄，發回

註19：相對於本件判決最高行政法院所指摘原處分違法之部分，被上訴人於訴訟過程中雖然也提出「…雖有部分社員於刑事判決審理時，供稱為三資社之社員且實際從事資源回收物，惟在上訴人未依章程規定記錄相關事項，或提出其他證明文件下，亦不足以作為對上訴人有利之事證，何況渠等供述僅屬證詞，並無相關證明文件，諸如收受貨款、交付回收物之簽收資料可稽，亦難以認定為真。5.本件上訴人未依三資社章程第39條第2項規定記錄出售人資料，供三資社製作個人一時貿易資料申報表，為其於臺中地院101年度訴字第1496號刑事判決審理時所自承，而系爭交易之資金收付情形，亦經司法審明，被上訴人在無其他反證下，自應受刑事判決認定事實之拘束。至上訴人指出有2筆金額未見於該資料上、1筆匯款人非上訴人等情，核上訴人帳戶受有三資社給付之鉅額款項，甚為明確，上訴人對此亦不爭執。上訴人既受有該等利益，且實際上，被上訴人未依上訴人帳戶實際收得之款項361,357,194元，作為收取回收物之交易金額，已屬對上訴人有利之認定，6.本件上訴人帳戶既收受三資社匯入之鉅額款項，即應就其受有經濟利益之原因關係加以說明，並就其主張非屬自己享有之經濟利益部分，提出具體證明文件，以供稽徵機關查對審核。…」之抗辯，但對照本件判決理由之說明，顯然最高行政法院並未認同被上訴人已盡職權調查之義務，亦不認同被上訴人於上訴人違反協力義務後，即以推計方式認定課稅原因事實及其金額之作法。

臺中高等行政法院，目前為臺中高等行政法院108年度訴更二字第11號判決審理中。

#### 肆、小規模營業人導入行動支付適用租稅優惠之思考

就有關行動支付之推動，立法院於2018年修正稅捐稽徵法第11條之2，新增：「（第二項）財政部應以補助或輔導方式，積極推動電子支付發展，以維護政府稅基、增加稅收，並達租稅公平。（第三項）前項補助或輔導之對象、資格條件、審核基準、申請程序、核定機關及其他相關事項之辦法，由財政部會同相關主管機關定之」部分，從修正規定中可以看出本次修法推動行動支付的目的，乃是在「維護政府稅基、增加稅收，並達租稅公平」，依據本次的修法理由之說明，發展電子支付為國際趨勢，我國目前電子支付占個人消費支出之比率為28%，觀察鄰近國家如韓國為77%、香港為64%、中國為56%、新加坡為53%，均遠低於鄰近國家，政

府機關應將推動電子支付為重要工作要點。有關推動電子支付之最大效益為驅動地下經濟檯面化，預估一年得增加1,080億元營業稅，可作為長照或社會福利之主要財源。為加速電子支付發展，爰於第二項明定財政部應配合國家政策積極獎勵或輔導納稅義務人使用電子支付，以維護政府稅基、增加稅收，並達租稅公平。而財政部於行政院長所宣示於2025年時使我國行動支付比率達90%目標，財政部於今2018年訂定發布「小規模營業人導入行動支付適用租稅優惠作業規範」，鼓勵小規模營業人於實體商店銷售貨物或勞務接受消費者使用行動支付裝置付款。而原本計畫施行至2020年12月31日的本項優惠稅制，財政部於今年（2019年）8月又宣布延長實施期間5年，即適用至2025年12月31日<sup>20</sup>。

行動支付與租稅公平，可以是連結在一起的目標，也就是以推動行動支付為手段，掌握經濟活動而課稅，進而達成租稅公平之目的<sup>21</sup>。另一方面，推動行動支付促成周邊產業的發展並進一步產生新型態的商業模式，

註20：目前各部會所推出之與行動支付有關之優惠，除了本文所介紹者外，經濟部也於2019年9月24日公告推出「經濟部中小企業處推動商圈店家行動支付促進消費作業要點」，其相關申請資格與規範內容，參見，經濟部中小企業處網站：

<https://www.moeasmea.gov.tw/article-tw-2275-4635>。

註21：就這一點而言，財政部於2019年8月15日所發布之新聞稿（「小規模營業人導入行動支付適用租稅優惠措施延長至114年12月31日」，資料來源，財政部賦稅署網頁：

[https://www.dot.gov.tw/ch/home.jsp?id=26&parentpath=0,9&mcustomize=taxnews\\_view.jsp&datase rno=201908150001&t=TaxNews&mserno=201707060001](https://www.dot.gov.tw/ch/home.jsp?id=26&parentpath=0,9&mcustomize=taxnews_view.jsp&datase rno=201908150001&t=TaxNews&mserno=201707060001)）雖提及「…本租稅優惠施行以來，常有小規模營業人反映導入行動支付後，相關交易金流資料恐遭稽徵機關掌握作為課稅運用，且本租稅優惠期間將於109年12月31日屆期，如每月平均銷售額達使用統一發票標準【新臺幣（下同）20萬元】，稽徵機關將於屆期後核定使用統一發票按5%稅率課徵營業稅，嚴重影響導入意願。」但就此部分疑慮並未予以進一步說明，僅提及「為賡續鼓勵小規模營業人導入行動支付，降低導入行動支付稅負增加疑慮，該配合我國114年整體行動支付達90%目標，將本租稅優惠期間延長，自申請核准之當季至114年12月31日止…」。

與追求租稅公平，也可能是二種有所不同之政策目標。然而，從前述的修法理由來看，顯然我們是將推動行動支付當手段，追求租稅公平才是終極目標，如果這樣的命題是對的，我們可以觀察以目前所推出政策工具之侷限性，其實施效果為何，也就不難預期<sup>22</sup>。而且這裡還有一個值得思考之制度設計問題，政府發展行動支付之目的，如果真的是要掌握經濟活動之金流時，則在制度之設計上有關所涉及個人資料之部分，到底應該是以由營業人自行申報之方式為妥？還是由行動支付業者提供？若答案為後者，還可能會面臨一個問題，亦即這些行動支付業者是否願意提供相關資料給稅捐稽徵機關。

目前財政部所祭出之政策誘因，乃是讓尚未開立發票的小規模營業人，可以在財政部所宣稱的租稅優惠中，於一定的期間內得由稽徵機關按1%稅率查定課徵營業稅，免用統一發票。但值得思考的問題是，如果這是租

稅優惠，為何僅有不開發票的業者才有？那已經依法開立發票的業者，豈不是變成傻瓜？雖然財政部或許會認為，其實對於已經開立發票之業者，亦存在減免處罰之誘因（稅務違章案件減免處罰標準第15條<sup>23</sup>），但以減免處罰的方式當成是政策推動的誘因，使得已經開立發票的業者進一步使用行動支付工具，對於業者而言真能領情？而且，在制度的設計上並未注意到業者即便在稅捐負擔上並未加重，但在銷售資訊的保存與上傳間，還存在著設備建置、網路費用以及裝置所需空間之問題。

但如果從現在還未開立發票的小規模營業人的角度觀察，本來就是用查定的方式繳納營業稅，雖然說有一定期間可以繼續使用查定方式，但之後就須面對開立發票、還有收入都曝光的風險（此時所涉及的就不僅是營業稅，連所得稅都必須面對<sup>24</sup>），現在的誘因，對於小規模營業人而言真有吸引力？面

註22：根據財政部之公布資料，自2018年1月1日起截至108年8月12日止，已核准3,164家小規模營業人適用本租稅優惠（參見前揭註23之新聞稿），但對照107年底按查定方式課徵營業稅而尚未使用統一發票業者（亦即本租稅優惠所設定之使用對象）共計有443,231家（其中一般店家為428,941家，攤販為14,290家，資料來源，財政部財政資料中心之「107年財稅資訊營業稅統計表——全國營業人家數各種組織依課稅方式計算比率統計表」：

[https://www.fia.gov.tw/News\\_Content.aspx?n=7769B1BD01306B45&sms=BD450CA810662F3D&s=6B022F49227D4A2C](https://www.fia.gov.tw/News_Content.aspx?n=7769B1BD01306B45&sms=BD450CA810662F3D&s=6B022F49227D4A2C)，實施成效為何，值得進一步思考。

註23：稅務違章案件減免處罰標準第15條：依加值型及非加值型營業稅法第五十一條規定應處罰鍰案件，其漏稅金額符合下列規定之一者，免予處罰：…

六、利用電子支付機構管理條例規定之電子支付帳戶收款之銷售額占該期全部銷售額之比率在百分之五以上之營業人，其少報之銷項稅額占該期全部銷項稅額之比率在百分之七以下。

七、利用電子支付機構管理條例規定之電子支付帳戶付款之進項金額占該期全部進項金額之比率在百分之五以上之營業人，其多報之進項稅額占該期全部進項稅額之比率在百分之五以下。

註24：因為如同前述「小規模營業人導入行動支付適用租稅優惠作業規範」第7點（三）所規定：（三）受委託之行動支付業者應於每年一月、四月、七月及十月之五日前，將核准適用本租稅優惠營業人前一季使用其金流服務之各月銷售額資料（含行動支付業者統一編號、營業人統一編號、營業人稅籍編號、所屬年期別及各月銷售額），依規定格式匯入財政部財政資訊中心系統。而業者也擔心稽徵機關在掌握這些資料後，是否可能又會回溯追及先前可能未正確申報年度之課稅？

對其他已經開立發票的業者，如果誘因不足，或是業者並未感受到非做改變不可之壓力時，這一些原已無需開立發票的業者，又何須跳下深淵？

再者，本租稅優惠之實施還有一個涉及個人資料之議題，亦即本項租稅優惠之申請，其適用對象及條件雖然是查定課徵營業稅之小規模營業人，但申請時則是由符合資格之營業人應出具申請書，委託行動支付業者向營業人所在地主管稽徵機關之總局申請適用本租稅優惠。而之所以在制度上如此設計，乃是因為受委託之行動支付業者未依規定提供資料<sup>25</sup>，經行動支付業者所在地主管稽徵機關通知限期提供，屆期仍未提供或提供資料不實者，不得受託申請適用本租稅優惠，並由該稽徵機關通報其他地區國稅局（總局）。亦即，若小規模營業人所使用之行動支付業者不願意將係爭資料交予稅捐稽徵機關時，則該小規模營業人亦無法適用本項租稅優惠<sup>26</sup>，顯然我國於制定此一優惠稅制時，除了促進行動支付產業之發展外，也著重於對於稅捐稽徵機關尚無法確實查定金流之掌握。但即便如此，在制度設計上，由於此類資料涉及個人資料，由行動支付業者提供雖然可能較有效率，但是否也容易形成不利行動支付產業發展之結果？若要避免對於行動支付業者之發展產生不必要之干預，是否由業者自行申報為之較為理想？若答案為

肯定，就此問題之解決所應思考的方向，就應該是如何推廣全面使用統一發票，而非是現今之作法，而這樣也比較不會產生由第三人提供他人個人資料所衍生之種種疑慮。

## 伍、結論

在租稅債務之確定時，納稅義務人協力義務之性質及未盡義務之效果、稅捐稽徵機關就課稅要件時事實之認定時，應為職權調查且負有客觀舉證責任之見解，在學界之努力與行政法院對之採肯認之態度，並明文規定於納稅者權利保護法後，理應是無所爭議之事項，而本件最高行政法院就此所為之判決內容，可謂是對於前述見解之再次印證。當然，關於廢棄物回收業者稅務之處理與稽核有其困難，若如最高行政法院自98年判字第528號行政判決中所指出，現行之處理方式係屬閉門造車之作法，那麼我們就有必要進一步追問，這一套制度產生問題之起源，以前認為廢棄物回收業者無法開立發票，現今是否已有改善之方式？抑或是濫用此一制度之根源在於人頭社員，那麼在稅捐稽徵上是否可以加強稽徵之方式解決之？在廢棄物回收產業尚且會繼續存在之前提下，為達成租稅公平之結果，在制度設計上又該如何為之？再生工廠購入無法開立發票又未能加入廢合社之回收業者所回收之廢棄物時，為解決再

註25：參見前揭註25。

註26：是以對照財政部已經公布之資料，適用本項租稅優惠之小規模營業人所使用之行動支付並未涵蓋所有的行動支付方式，參見，財政部稅務入口網——「小規模營業人導入行動支付適用租稅優惠查詢」：

<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW114W0>。

生工廠無法取得進項憑證之難題，是否設計一定比率之進貨率（做為進項），亦能解決此一問題？

而就獎勵行動支付之租稅優惠制度設計上，本文認為政策目的擬定與政策工具採取，皆非一廂情願就可以達成的，既然立法院於推動行動支付之優惠措施上，將如何補助與輔導的權力交給財政部，本文希望財政部在決定相關標準時可以多聽聽各界聲音，不要只想到政策目標，以及呼籲業者配合，卻無視業者因此所可能增加之成本，還有在稅制設計上於不同的業者之間，所可能形成

之差別待遇（非小規模營業人無法主張）。如果真要追求租稅公平，又推動行動支付，除了現行的作法外，是否也可以進一步考量由政府承擔全面引進電子發票之建置費用，以電子發票之全面使用，既可以掌握經濟活動之實際狀況，亦可以藉以推動行動支付產業，再者，既然業者已經使用發票，則在有關個人資料之提供上即可以由業者於申報營業稅時自行為之，也無須透過行動業者之第三人為之，既增加行動支付業者之作業負擔，也增加小規模營業人使用行動支付之疑慮。