稅務審查官與訴訟專業化——德國實務的考察及啟發

文／陳彥霖、張國勳

司法院於 113 年 10 月間籌組研究團前往德國，實地考察財務法院審判權的實務運作，特聚焦於德國稅務審查官的設置背景與運作情形[1]，供我國未來法制形塑參考。本文先介紹德國稅務審查官（Gerichtsprüfer）的實務概況，繼而聚焦於我國稅務行政事件審理法草案的設計，闡述稅務審查官的設置必要性及未來投入的工作領域。

壹 德國財務法院設置的稅務審查官

一、並肩而行的歷史：財務法院與稅務審查官

德國稅務審查官與現代財務法院審判權，兩者近乎擁有相同的歷史。自威瑪共和時期開始，財務法院即開始運用財政機關的審計員進行帳冊審查和證據調查。二次大戰結束後，亟需重建的財務法院更加借重具有稅捐稽徵經驗的人員，各邦的財務法院陸續從財稅機關招聘具有豐富經驗的人員，擔任法院內部的稅務審查官[2]。例如，慕尼黑財務法院（自 1952 年起）、黑森邦財務法院（自 1954 年起）、下薩克森財務法院（自 1959 年起）、科隆財務法院（自 1979 年）及杜塞道夫財務法院（自 1980 年），有數十年稅務審查官制度的實踐經驗。目前稅務審查官是財務法院穩定配置的重要輔助人力，如：杜塞道夫、敏斯特、科隆及黑森邦財務法院均配置 2 位稅務審查官[3]，慕尼黑財務法院則配置 1 位稅務審查官。

自歷史發展觀察，財務法院面對稅務行政領域的複雜性及稽徵的專業性，須掌握稅務行政核課、稽徵及查核的細節與方法，始能真正貫徹法院的合法性審查任務。儘管德國財務法院法官多具有財稅或會計學位，以及任職財稅機關的職涯背景[4]，但如案件涉及複雜或大型的推計課稅時，仍需要稅務審查官協助處理，故財務法院長久以來借重稅務審查官的稽徵專業，稅務審查官可謂是財務法院踐履稅捐核課合法性審查的重要支柱。

德國稅務審查官未經該國財務法院法（Finanzgerichtsordnung, FGO）予以明文，而是以同法第 79 條之法院職權調查原則作為規範依據[5]，正因稅務審查官未經法律正式定義，故用語隨時代及地區而異。權威稅法學者 Roman Seer 之博士論文稱稅務審查官為 “Prüfungsbeamten”，現今北萊茵邦的杜塞道夫財務法院、科隆財務法院及敏斯特財務法院使用 “Gerichtsprüfer” 之用語，慕尼黑財務法院則以 “Buchsachverständiger” 作為稅務審查官的正式名稱。

二、稅務審查官以稽徵專業協助法院推計課稅、審查帳簿憑證

德國稅務審查官的常見工作領域，介紹如下：

（一）協助法院進行推計課稅

實務上常見公司或企業之帳冊記載不完備的情形，特別是以現金支付的交易型態，例如餐廳、零售業或計程車業，多是透過推計課稅方式，推估課稅基礎事實。就此，財務法院享有自行推計的權限（eigene Schätzungsbefugnis），得依職權調查、計算課稅基礎數額，不受行政機關推計方法與推計結果的拘束[6]。但是，實務上的推計方法複雜，稅務稽徵機關長年積累豐富稽徵方法與經驗，行政法院不易指出稽徵機關在推計方法上的錯誤[7]。

實務上常見的審查及推計方法包含以下數種類型[8]：

• 內部比較法（Innerer Betriebsvergleich），是對納稅義務人各年度申報的營業額、成本和利潤進行比較，並根據此等數據重新計算利潤和營業額。若依據計算結果極有可能顯示紀錄不正確，即得否定帳簿的正確性。

• 外部比較法（Außerer Betriebsvergleich），是就全部範圍進行推計，蓋僅僅比較納稅義務人與其他相似納稅義務人的資料（如：鄰近餐飲業的狀況，或稅務機關針對特定行業蒐集的參考數值資料），並不足以質疑納稅人的帳簿紀錄。

• 財產增加與金錢交易計算法（Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung），若懷疑納稅義務人存在未課稅的所得，得計算納稅義務人的財產是否透過申報（較低）利潤及其他收入所產生，或是透過其他未知悉的金錢來源而增加。在考慮納稅義務人所得後，若相當確信出現「不明之財產增加」時，則可合理認定該財產增加是源於未被課稅的所得，但舉證責任仍由稅捐稽徵機關負擔。

• 連續期間比較法（Zeitreihenvergleich），是將一定期間（如數週）內的商品成本與申報收入進行統計比較的方式，從中計算出平均百分比（即毛利加成率）。該調查出的百分比將與納稅義務人申報的利潤和營業額進行比較。此種比較法僅在例外情況下始得適用，必須是商品成本與收入之間的比例始終穩定，且納稅義務人的商業營運狀況未發生重大變化。

• 卡方檢定法（Chi-Quadrat-Test），是用以評估變數之間關聯性的審查方式。透過此方法可查核帳簿內的某些數字是否違反統計頻率、異常頻繁地出現，進而顯示該數字為納稅義務人恣意創造的最愛數字（Lieblingszahlen）。然而，該等特殊數字之出現若有合理的解釋，卡方檢定法即無法適用，例如：納稅義務人經常以特定的價格進貨，方致該等數字頻繁地出現。

各種不同的推計方法具有會計與稽徵的專業性，財務法院若無專業的人員協助，而欲以自己的推計方式及結論取代稅務機關的推計結果時，實際上存在相當的難度。因此，推計課稅領域成為稅務審查官最常投入的事件類型。以慕尼黑財務法院為例，推計課稅案件中性質較單純者，由承審法官自行處理，蓋財務法院法官本具有財稅學位或相關工作背景。至於性質上複雜或涉及大型企業的推計課稅案件，需要更多的專業會計或稽徵知識，則委由稅務審查官協助[9]。

（二）審查帳簿憑證，並運用數位查核工具

稅務審查官另一個重要的工作，在於釐清當事人帳務與資產負債表，查明個別記帳、資金流動、資產評估、價值減損等項目。稅務審查官須檢驗形式上帳簿憑證之真實性、完整性，並審查帳冊是否具形式合法性而有法律推定的證據力[10]。尤以在數位經濟時代，帳務查核工作日益複雜，稽徵機關引入數位查核工具，如總結性風險審查、分位數估計、貨幣抽樣檢驗等等，為確保納稅義務人在數位化環境仍存在有效的權利救濟，稅務審查官須掌握數位審查方法，有效查核其在科技方法的正確性及結論的合理性[11]。

（三）前往課稅標的物所在現場勘查

除了在稅務法院內辦公，稅務審查官在個案中可能被指派至課稅標的所在處所，進行現場勘查（Ortsbesichtigung），確認課稅標的之實際情況。例如，檢查建築是否自用、自用的部分為何等等[12]。

（四）作為裁判外紛爭解決機制的推手

實務上，德國財務法院廣泛地使用裁判外紛爭解決機制，例如：在言詞辯論前的討論期日（Erörterungstermin）促使當事人協商並撤回訴訟，或運用事實認定協議（Tatsächliche Verständigungen）使雙方合意終結訴訟。就此，稅務審查官在裁判外紛爭解決機制內扮演重要角色，稅務審查官經由提供會計專業意見，使當事人瞭解稅額計算或推計基礎數額，當事人容易就推計數額達成協議，進而消弭紛爭。

（五）法官交辦的內部任務

法官如遇到需要會計知識來評估的個案會計或計算問題，得交辦稅務審查官，並命其提出內部的書面意見或參考資料。稅務審查官承法官之命審查案卷資料，並進行整理後向法官提出建議，協助法官瞭解後續需要的資料及未來可能的案件進行方向。又法官審判上可能遇到難解的會計學專業名詞，透過與稅務審查官的討論與釐清，可有效掌握辦案重點。

三、稅務審查官得以助手、鑑定人或勘驗輔助人等身分提供協助

稅務審查官在個案中依其任務內容，可能以不同法律地位，提供專業上協助。如涉及專業知識時，稅務審查官作為專家身分，但若非需要專業會計知識的事項，稅務審查官則作為證人或勘驗輔助人（Augenscheinsgehilfe）[13]。例如：在推計課稅案件，稅務審查官可能以專家身分出具鑑定報告，或以法官助手（richterlicher Gehilfe）身分提供內部意見，端

（文轉三版）

註釋

1 國內關於稅務審查官的詳盡引介，首見於：吳東都，德國稅務行政訴訟，司法院研究年報第 27 輯，99 年 11 月，頁 21 以下。

2 Seer, Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht, 1993, S. 34 ff.

3 整理自：黑森邦財務法院法官 Dr. Holger Berninghaus、漢諾威財務法院法官 Dr. Thomas Kess 提供之書面意見。

4 德國財務法院法官通常擁有 3 年以上的財稅機關工作背景，並擔任較高職位的公務員，或曾擔任稅務律師、稅務顧問，參見：司法院，德國聯邦財務法院暨聯邦行政法院訴訟制度考察報告，106 年 9 月，頁 32。

5 Seer, Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht, 1993, S. 112 ff.

6 BFH vom 23.12.2004 – III B 14/04, BFH/NV 2005, 667.

7 Berninghaus, Betriebsprüfung und Finanzprozess, 2016, S. 8.

8 Berninghaus, Betriebsprüfung und Finanzprozess, 2016, S. 9 f.

9 慕尼黑財務法院之稅務審查官 1 年約處理 30 件～ 40 件推計課稅的案件，比例約占該院案件的 1%；此外，該院的稅務審查官也會接受法官不定期的個案諮詢。

10 吳東都，德國稅務行政訴訟，司法院研究年報第 27 輯，99 年 11 月，頁 24-25。

11 Bleschick, Der Weg zur Justiz 4.0，參見：https://www.datev-magazin.de/praxis/it-internet/der-weg-zur-justiz-4-0-27506。

（文接二版）

視個案情形、不同法院習慣及法官實際交辦狀況而定。如慕尼黑財務法院要求稅務審查官以專家身分提出鑑定報告，但黑森邦財務法院則不將稅務審查官視為專家，而僅當作是法官的助手[14]。在現場勘查情形，稅務審查官的角色為勘驗輔助人，代替法官至現場瞭解標的物狀況，並以報告方式提交法院，由法院進行最後之證據評價。在例外情形，稅務審查官可能以證人身分，就其過去在稅務局稽徵程序中的見聞進行陳述。

基於法定法官原則，稅務審查官始終受到法官指令的拘束，而且無論稅務審查官以何身分提供意見，仍由法官負最終的決定責任[15]。

四、稅務審查官具職務中立性，不存在偏袒財稅機關的疑慮

財務法院進用稅務審查官時，多優先考量稅務局的審查員或稅務調查員。蓋稅務局的審查員具備相當程度財稅的專業背景。以慕尼黑稅務局的審查員為例，須在公務員學院進行為期三年關於財稅專業的培訓，並實際至稅務局實習，學業完成後始獲得財政學學位。除了稅務員本身的養成背景外，慕尼黑財務法院更要求至少須具備五年在中、大型企業的審計查核經驗。又為因應實際查核需求，杜塞道夫財務法院要求稅務審查官有使用審計專業軟體的能力[16]。

關於職務中立性的議題，慕尼黑財務法院及巴登符騰堡邦財務法院院長、法官均表示，如委託外部專家鑑定，實務上可能存在偏向一造當事人利益的問題，但如果由法院內部的稅務審查官提出專業意見，在法官指揮監督下，公正性反可獲得確保，更沒有偏袒稅捐稽徵機關的問題。文獻上亦指出，稅務審查官不因受法院聘任，而損及客觀性與中立性，反而因其屬於法院機構內的專家成員，進而獲致職務上的客觀與中立[17]。實務上的經驗顯示，稅務審查官提交的專業報告常作為財務法院法官撤銷課稅處分的依據，可見稅務審查官不會站在稅捐稽徵機關的立場執行任務[18]。此外，德國財務法院法官多曾在財稅機關或稅務律師事務所任職，現任德國聯邦財務法院院長 Dr. Hans-Josef Thesling 即曾任職於北萊茵邦的財稅機關，並擔任財政局稽核部門的主管，後來才轉入財務法院服務[19]，更可見無法從過去的工作背景，直接推認將影響將來職務行使的公正性。

貳 我國建置稅務審查官的制度需求──「稅務行政事件審理法草案」下的行政法院任務變革

一、行政法院得依職權自行推計，不受稅捐稽徵機關推計方法及結果的拘束

為保障納稅義務人權利，維護依法及公平課稅原則，稅務行政事件審理法草案強化行政法院的審理權限，進而提高行政法院對於會計與財稅領域的專業需求。稅務行政事件審理法草案第 26 條第 2 項規定：「行政法院之調查已證明當事人有課稅之事實，就課稅基礎數額之計算或證明，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，得依法為推計。」第 3 項規定：「前項情形，行政法院應本於客觀合理之原則，依最能切近實額之方法，斟酌以下事項為之，並給予當事人表示意見之機會。……」依此，行政法院本於事實認定的職權，得依職權調查、計算課稅基礎數額，不受稅捐稽徵機關推計方法與推計結果的拘束。

二、具稽徵專業的稅務審查官，有效提供法院推計課稅的量能

推計課稅是在欠缺帳冊憑證情形下，透過間接證據，以特定方法推估課稅基礎。稅捐稽徵機關長期累積稽徵實務經驗，熟知不同領域、不同稅種的推計方法，例如：內部比較法、外部比較法、財產增加與金錢交易計算法、連續期間比較法或卡方檢定法等，業如前述。如行政法院為最能切近實額，欲以自己的推計取代稅捐稽徵機關的推計，應先瞭解稅捐稽徵機關的推計過程，勢須透過熟稔稅捐稽徵實務的專業人員協助，否則難以自行正確推計。以德國為例，儘管德國財務法院法官多具有財稅或會計學位，以及任職財稅機關的職涯背景，但實際進行複雜或大型的推計課稅時，仍需稅務審查官協助，更可彰顯出稅務審查官的必要性及不可或缺的地位。又，韓國為使稅務事件的審理順暢，在高等法院設置有財稅機關派駐的專業人員，解答法院審理上的財稅問題[20]，亦可見國際上借重稅務專業人員的趨勢。

三、設置稅務審查官，聘用或借調具稅捐稽徵實務經驗的人員，促進訴訟專業化

為使行政法院有效率且正確地推計課稅，參酌前述國際上借重稅務專業人員的趨勢，並參考智慧財產及商業法院的技術審查官與商業調查官制度，稅務行政事件審理法草案增設稅務審查官。稅務行政事件審理法草案第 25 條明定：「（第 1 項）行政法院於必要時，得命稅務審查官執行下列職務：一、審查、核對帳簿憑證、會計紀錄、財務報表、業務文書或其他資料。二、協助法院就課稅基礎數額為推計。三、為釐清稅務或會計之事實上或法律上事項，基於專業知識對當事人、證人或鑑定人為說明或發問。四、其他法官交辦之事務。（第 2 項）行政法院因稅務審查官提供而獲知之特殊專業知識，應予當事人辯論之機會，始得採為裁判之基礎。（第 3 項）前二項關於法院權限之規定，於受命法官行準備程序時準用之。（第 4 項）稅務審查官之迴避，準用行政訴訟法關於法官迴避之規定。」依上開規範框架，稅務審查官是承法官之命執行職務，受法官監督及相關倫理規範的拘束，且有迴避制度的適用，足可確保執行職務的公正性。又以智慧財產及商業法院的技術審查官為例，技術審查官借調自智慧財產局，但該院自 97 年 7 月成立並配置技術審查官後，專利行政訴訟撤銷原處分的比率達 25%，高於未配置技術審查官前的撤銷率（以 92 年至 96 年為計，約 6.5%），可見技術審查官進用至法院後，於個案中是受法官的指揮監督，以發揮其專業能力，並未受其來自於智慧財產局背景的影響，而仍本於客觀性及中立性執行職務。

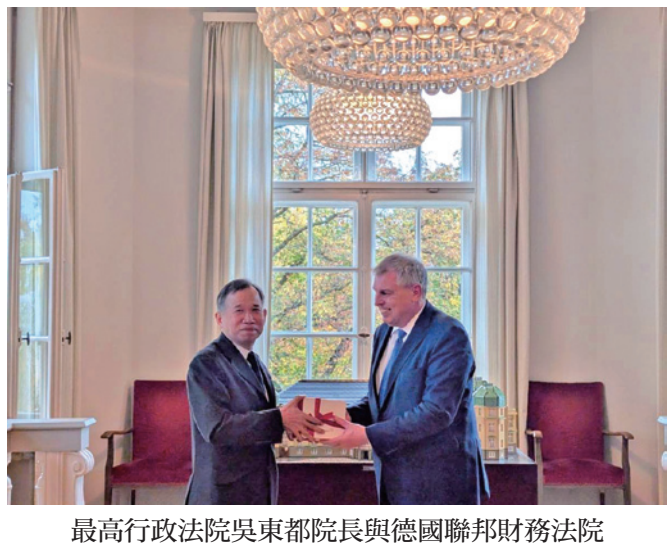
稅務審查官所提出的專業意見僅供行政法院參考，仍由法官判斷是否可採並負最終的決定責任。如果行政法院欲採納稅務審查官的意見作為裁判基礎，必須將相關資料提示予當事人，供當事人有辯論及表示意見的機會，以保障其聽審權。此外，稅務審查官基於稅務專業知識，於開庭時向當事人說明或發問，都是在法官的訴訟指揮之下，故均應承法官之命，或經法官許可後為之，並非得逕自進行。稅務審查官說明或發問的目的，在於直接釐清稅務或會計上的爭點，具有提升訴訟效率的功能，可有效協助行政法院直指專業問題的核心。而且觀察德國實踐的經驗，稅務審查官於審理過程中提供專業意見，尚有促進裁判外紛爭解決機制的具體功效。

又行政法院組織法修正草案第 20 條之 1 第 4 項規定：「第一項稅務審查官，於業務需要時，得依聘用人員相關法令聘用或借調具有財稅專業人員充任，其遴聘及借調辦法，由司法院定之。」依此，稅務審查官的進用存在雙重途徑，包含行政法院自行聘用具有稅務專業的人士，或向稅捐稽徵機關借調稽徵實務人員，期能視審判實務需求，維持人事進用的彈性，並建立多元專業的進用管道。

參 結論

稅務行政事件具有專業性與複雜性，建構更具效能及符合國際趨勢的稅務行政訴訟制度，乃為各界長久以來的企盼。為保障納稅義務人權利、維護課稅公平的目標，並回應各界的改革期待，建置稅務審查官制度，實具有完善現代化的稅務行政事件審理程序的重要意義。

（作者陳彥霖為司法院行懲廳調辦事法官
作者張國勳為最高行政法院法官）



最高行政法院吳東都院長與德國聯邦財務法院 **Hans-Josef Thesling** 院長合影



慕尼黑財務法院外觀

註釋

12 Seer, Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht, 1993, S. 125.

13 關於稅務審查官之法律地位，詳見：吳東都，德國稅務行政訴訟，司法院研究年報第 27 輯，99 年 11 月，頁 21 以下。

14 參見：黑森邦財務法院法官 Dr. Holger Berninghaus 提供之書面資料。

15 Brinkmann in: Brinkmann, Schätzungen im Steuerrecht, 6. Auflage, 3. Außenprüfung, Rn. 866.

16 例見：杜塞道夫財務法院招聘稅務審查官的公告，https://www.fg-duesseldorf.nrw.de/behoerde/stellenausschreibungen/zw_aktuelle-stellenausschreibungen_gerichtspruefer/Stellenausschreibung-Gerichtspuefer-Januar-2024.pdf

17 Seer, Der Einsatz von Prüfungsbeamten durch das Finanzgericht, 1993, S. 149 ff.

18 Brinkmann in: Brinkmann, Schätzungen im Steuerrecht, 6. Auflage, 3. Außenprüfung, Rn. 866.

19 參見聯邦財務法院網站：https://www.bundesfinanzhof.de/de/gericht/organisation/praesident-und-vizepraesident/。

20 參見：司法院，韓國行政訴訟暨調解制度考察報告，113 年 3 月，頁 17。