第一章 緒論

第一節 研究動機

租稅是國家財政收入之主要來源，國家基於課稅高權向人民課徵租稅，以維持政府組織之整體運作及提供各項公共財，故課徵租稅有其必要性及重大公益性質，然課予租稅負擔究為基本權之限制，最主要為憲法第15條財產權之保障，雖憲法第19條已有明文規定「人民有依法律納稅之義務」，惟有學者認為，納稅不應僅就義務面去探究及理解，毋寧以限制人民基本權利觀點視之。租稅行政程序與一般行政行為無異，須遵守行政行為一般原理原則外，租稅法律主義為稅捐稽徵行政極重要之原則，其規範固屬憲法位階之要求，惟租稅課徵除滿足財政收入外，亦不可忽略社會公正目標之達成，故應重視租稅公平正義原則，及衍生之量能課稅原則、實質課稅原則。

稅捐稽徵機關應依職權調查各項課稅事實基礎，課稅資料來源多樣而繁複，且部分課稅資料之釐清及相關課稅事實之實質掌握，均有賴納稅義務人之參與及協力。就稽徵程序經濟性原則考量，無論係基於課稅高權或依法平等課稅之租稅公平正義，稅法均需建構一套課予納稅義務人協力行為之相關規定，並規範不為或怠為協力行為之相關法律效果，以免部分納稅義務人，藉以達成租稅規避之目的，而造成租稅不公。

職權調查事實原則如何導出納稅義務人之協力行為，兩者之關連性為何？蓋因稅捐行政本質上之特殊性使然，一般論及租稅協力要求，無論學界或實務大多以協力義務一語帶過，然協力行為本身之法律性質及法律效果為何？課予協力行為之前提與限制、違反協力行為之法律效果及相關稅法之規定為何？「推計課稅」為納稅義務人違反協力行為之一種法律效果，惟推計課稅並非我國租稅法之專有法律用語，該用語應係採自日本稅法之

學說而引用。因稅捐行政事務具有與一般行政行為相異之本質特殊性，致職權調查有其本身之限制與界限，納稅義務人違反提出相關事證與說明的協力行為，而稽徵機關於客觀上又已窮盡一切可能之調查方法，仍無法掌握課稅基礎事實，此時基於租稅公平原則，應容許稽徵機關得以其掌握之間接資料，推估納稅義務人之所得據以核課稅捐。

推計課稅於我國租稅法上普遍被採用，運用最多最廣泛者，莫過於所得稅法，而所得稅推計課稅之結果常與人民日常生活與經濟安排息息相關，對人民權利影響甚大，如財產交易所得之推計、當地一般租金標準、執行業務收入及費用標準、營利事業同業利潤標準之推估等；而推計課稅係立基於稽徵經濟原則及租稅公平原則之考量，採用間接證明之方法，以接近實額課稅之最大蓋然率估計所得額，為實額課稅之不得已的例外規定，亦經大法官釋字第 218 號解釋肯認與憲法第 19 條租稅法律主義無違，惟推估方法之選擇與採行是否合理客觀，推估結果是否與實際差異過大而偏離事實，除屢遭學者評論之外，實務上亦常遭納稅義務人質疑，而成為徵納雙方爭訟之主因。現行稅捐稽徵實務，因納稅義務人不為或怠於課稅事實之釐清與協力，而課予納稅義務人不利處分之爭訟案件比例頗大，其爭議之實務案型及相關爭點為何，實務見解又如何認定與論述，無論站在稅捐稽徵機關依法核課稅捐之立場或著眼於納稅義務人權利保護之觀點而言，均值得就相關學說、實務見解加以整理與分析，期對整個租稅制度之協力行為體系更清楚的掌握，故引發本文以納稅義務人協力行為為研究探討之動機。

第二節 研究目的

因租稅協力行為體系之規範與推計課稅之結果，攸關納稅義務人之租稅負擔，故其規範目的、法律性質、上下界限、推估基礎及方法之選定、

推估結果與核實課稅間差異度之容許等等，再再值得深入探查，而稽徵行政實務之認定標準及拿捏分寸，亦有必要進一步解析與檢討，本研究之目的，係探討納稅義務人協力行為法規範體系與課予納稅義務人協力行為之法理論基礎，現行稅捐法上所建構之協力要求是否與租稅法律主義有所扞格，有否符合法律保留之要求，而稅捐稽徵機關應負依職權調查課稅事實之責任，其與納稅義務人協力要求間，是否有消長關係或其他關連，另針對典型之爭訟類型，加以整理歸納實務界之見解與看法，並檢證因納稅義務人違反協力行為而應負一定之法律效果（不利處分或行政罰）之具體適法性。

協力義務與推計課稅，國內學者已有一些論著與研究，本文除就上述核心問題予以探究與論述外，另擬著重於稅捐行政實務面之介紹及稅捐爭訟案例個案爭點問題之檢討，期能於兼顧稅捐行政本質之特殊性與必要性及納稅義務人之權利保障之觀點，提出研究建議。

第三節 研究方法及論文架構

本研究論文最主要係以稅捐稽徵納稅義務人協力行為之規範基礎、規範目的及就現行稅法相關規定之作整理，討論協力行為與推計課稅間之關連性及其衍生之相關問題。本文將透過學者對稅捐法規有關協力行為之本質及協力要求之界限與推計課稅適法性規範之研析資料，加以研讀與理解，並擬參考美國、德國及日本法制規範、理論學說來協助掌握我國稅法上協力行為及推計課稅之法規範內涵，佐以蒐集學術著作、期刊、博碩士論文、政府出版品及計畫報告、以及國內學術研討會論文集等相關文獻，歸納整理與分析後，據以作為本文研究之參考。

因本文係以現行稅法規定為研究主軸，故首應對稅法規定、施行細則等法規命令、解釋函令、辦法、要點等行政規則加以瞭解與釐清，並就稽

徵機關實務適用情形予以說明，惟個別之案況有所不同，稅法規定又多如牛毛，其體系之龐大與複雜，有賴系統性之整理與分析；另擬整理相關大法官會議解釋及現行爭訟實務行政法院所表示之法律見解，分析實務上所面臨之問題及嘗試提出研究建議。

第二章租稅行政程序，首先就租稅之定義加以說明與釐清，另將租稅行政程序之法律性質及與一般行政程序具有本質上不同之特殊性作一說明，且因為租稅行政行為影響人民權利關係甚巨，故擬於本章述及租稅行政於依法行政下之意義及闡釋租稅法律主義之內涵及基本功能，而大法官對租稅法律主義之闡釋有其循序漸進之脈絡可循，本章亦將予以整理與說明。

第三章稅務調查之行政程序，行政程序法第 36 條規定揭示，行政機關應依職權調查事實，故稅捐稽徵機關有義務依職權調查事證，證明課稅事實之存在，而據以課稅，乃屬當然；另擬由稅捐稽徵行政程序本質上之特殊性切入，帶入現行稅捐稽徵機關調查核定相關稅捐之實務介紹，並說明實務上從事稅捐調查時，應注意及遵守之基本原則。

第四章納稅義務人協力行為之闡釋，本章將說明稅捐法上協力要求之前提要件，職權調查主義與納稅義務人協力行為間之關連性，納稅義務人如違反協力行為將對職權調查產生何種程度之影響及協力要求之性質究為「義務」還是僅屬「負擔」，如課予納稅義務人應履行一定程度之協力行為，其協力要求之範圍與界限，是否應有所限制及是否應受比例原則之拘束與檢證。

第五章現行稅法對協力行為之規範，稅法上於建構納稅義務人協力行為之法律規範，有針對個別稅目規範之目的不同，亦有因所得來源本身之性質使然，或因課稅資訊較無從掌握，或著眼於稽徵經濟之考量，其種類、態樣繁多，本章將以協力行為之態樣依稅目別，整理現行租稅法上協力行

為相關規定，並論述違反協力行為之法律效果。推計課稅即為違反租稅協力行為極為重要之法律效果，故於述及容許推計課稅時，將就其意義、目的、適用前提要件及相關影響深入討論，介紹美國及日本關於推計課稅之相關規定，並就現行稽徵實務針對有關納稅義務人違反協力行為所訂定之通案性推計標準作一介紹。

第六章違反協力行為實務案型分析，本章係以所得稅、遺產及贈與稅為主，就納稅義務人違反協力行為之類型及法律效果，彙整相關行政法院判決實務之見解，逐一剖析，期待於瞭解司法實務之見解後，進一步檢證稅捐稽徵實務協力行為要求之具體適法性，並切入問題的核心，深入探究並提出說明與檢討。

第七章針對上述之研究結果提出結論及建議。

第四節 研究範圍與限制

納稅義務人協力行為廣義而言，包括於進行行政程序、行政處罰、行政執行及行政爭訟程序等之協力，本文所欲探討之納稅義務人協力行為，係以租稅行政程序為特種行政程序，論述稅捐行政程序因其本質上之特殊性，而使得稅捐稽徵機關依法應依職權負調查課稅要件事實之職權調查主義與納稅義務人所負之協力要求間產生微妙的交互影響；另本論文不包含納稅義務人無任何協力行為，而違反應辦理申報、應保持帳證、設帳記載及提示課稅資料等應作為而不作為，致遭處罰在行政秩序罰、行政執行程序中之協力行為要求之研究。

本研究最主要是在探究租稅行政程序進行中課稅調查所產生之納稅義務人協力行為之法理論基礎並介紹現行稅法有關納稅義務人協力行為之法規範體系及違反協力行為之法律效果，當然就違反納稅義務人協力行為之法律效果而言，納稅義務人除負擔證據評價或事實認定上之不利益外，尚

有使稅捐稽徵機關取得以間接證據資料推估核定納稅義務人所得之推計課稅及以處罰之方式迫使納稅義務人履行其協力行為之行政裁罰，惟本論文係處理推計課稅及不利認定之處分等法律效果，並不包含應辦理登記、申報、應保持帳證、設帳記載及提示課稅資料等應作為而不作為之處罰及執行等相關法律問題。另本論文之研究範圍主要在處理，稅捐稽徵實務案型之歸類與分析，而行政實務之操作當然亦需要司法實務之檢驗，故整理司法實務判決相關見解，以窺探租稅實務案型之操作模式及說明協力行為之法規範理論基礎，並檢證稅捐稽徵行政實務之適法性，是亦免不了與租稅行政爭訟制度之當事人協力義務有涉，於本論文蒐集資料的過程中，亦發現有關租稅行政爭訟中行政法院之職權調查主義相關參考文獻資料，大部分都對協力義務多所著墨，蓋租稅行政程序與行政爭訟程序之職權調查主義，均是依職權調查證據，不受當事人主張之拘束（行政程序法第 36 條、行政訴訟法第 125 條第 1 項）。

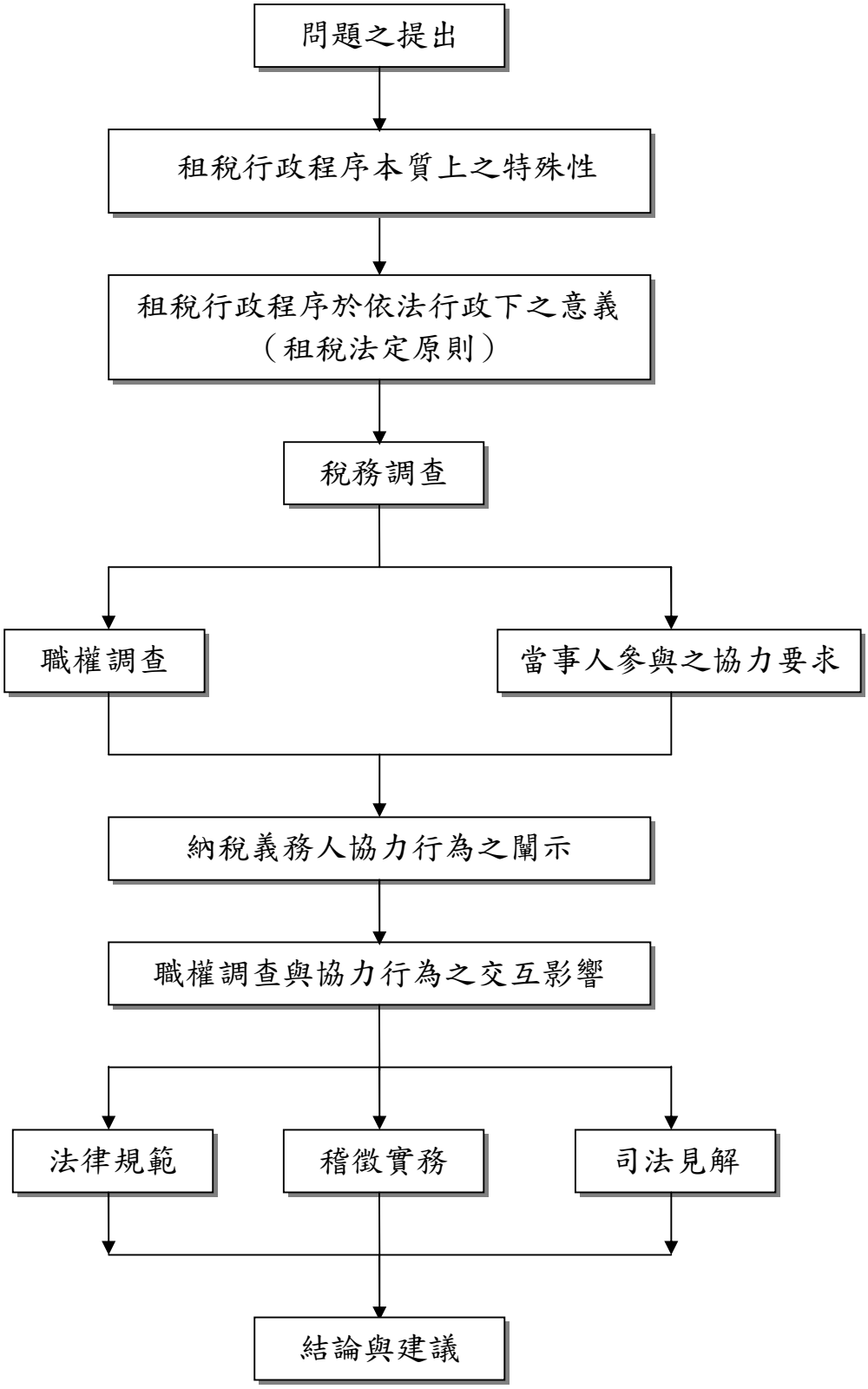
而論文內容主要既是析論納稅義務人協力行為要求之法理論基礎，以課稅要件多為納稅義務人所掌握之觀點，闡述職權調查與協力行為間之相互關係，故研究重點係以所得稅之實務強調稅捐行政大量且反覆之特性並突顯稽徵經濟性要求之重要性，惟並非一切之租稅行政事務均具有大量且反覆之特性，如因檢舉、其他機關通報、另行發現課稅事實或遺產稅或贈與稅案件之申報與調查，即非屬整批大量之核定作業，稽徵機關須進行個案之調查與斟酌，依職權逐一查明有利或不利於納稅義務人之相關事證。稅捐稽徵機關固應依職權盡其調查義務，惟部分課稅資料因掌控於納稅義務人本身，如其不提出相關證明，而僅要求稅捐稽徵機關對於納稅義務人具體從事何種經濟交易，進行搜集證據，實極為困難，且如動用行政機關之龐大資源強制介入調查，除有稽徵行政成本之考量外，就納稅義務人私領域之保護觀點，稅捐機關亦應有所約束，有關這個部分之職權調查主義

與納稅義務人協力行為之交互影響，不論於行政程序進行中或於行政爭訟程序繫屬行政法院中，並無多大之差異；不過本論文大部分論述（除引用原判決文字外），均以租稅行政程序中稅捐稽徵機關之職權調查主義與納稅義務人協力行為為主要觀察而加以轉換論述，實係將本論文定位於租稅行政程序之法律關係納稅義務人協力行為之探究，至於有關行政執行制度之當事人協力行為（如行政執行法第 14 條通知到場報告或陳述之協力），則不在本論文之研究範圍。

納稅義務人協力行為之規範，於現行租稅法律體系遍及諸多稅目（涵蓋國稅及地方稅），惟本論文僅著重於所得稅、遺產及贈與稅（貨物稅、菸酒稅及地方稅僅帶入一小部分現行之稅法規範），而營業稅協力行為之司法實務，其運作核心在於各個階段營業人有無確實依規定取得及開立進銷項憑證，就協力規範而言其樣態並不多，反倒是營業人之取得不實發票（虛設行號）扣抵逃漏營業稅相關法令規章、財政部函釋等諸多實務問題（如掛名人頭負責人、有進貨事實取得不實發票、無進貨事實取得不實發票、無實際承作僅出借牌照營造廠商開立發票…等涉訟案件），實值得另闢論文予以關照，故於整理資料後，決定於將有關納稅義務人協力行為規範司法實務，聚焦在所得稅與遺產及贈與稅之典型案型分析。蓋因各稅目規範範圍眾多，如一一論述，體系恐過於龐雜，非本論文能力所及，故限定一定之範圍以為探究，較能切重核心問題。而析論協力行為之行政實務與司法見解，免不了觸及舉證責任相關議題，然租稅法上之舉證責任是一個非常嚴肅且重要的課題，學說理論與實務操作另有其可深究討論之領域與價值，惟並非本論文欲處理之核心主題，故有關稅捐稽徵之舉證責任問題，僅依本論文之論述，視情形點到為止而已。

本論文於研究過程，係不斷收集學者所發表之期刊論文、學術論文、各大學法律學系或研究機構所舉辦有關公法之學術研討會資料及上全國法

規資料庫網站、司法院法學檢索系統或立法院全球資訊網法律資料庫，搜尋大法官解釋、行政法院判例、最新裁判內容與最新法規、立法理由等，加以研讀及整理，惟礙於語文能力，外國法條文及相關文獻資料，大部分均參考國內翻譯著作而予引用，所幸本論文鎖定之研究重心著重於現行規定與實務案例歸類與分析，對論文內容之論述，雖說尚未造成極大之障礙，惟相關議題仍有待將來持續的關注及繼續的延伸與努力。


問題之提出
租稅行政程序本質上之特殊性
租稅行政程序於依法行政下之意義
（租稅法定原則）
稅務調查
職權調查
當事人參與之協力要求
納稅義務人協力行為之闡示
職權調查與協力行為之交互影響
法律規範
稽徵實務
司法見解
結論與建議

圖表 一：論文架構圖