

事後協力行為對推計課稅處分之影響 —論相對人主觀事由之區別必要性

稅法一 李宜盈

關鍵字：推計課稅、事後協力行為、行政救濟

目次

壹、前言：問題意識

貳、協力義務違反與推計課稅

一、協力義務的性質

二、推計課稅之規範目的

三、小結

參、事後協力行為對推計課稅處分之影響

一、實務與學說見解

二、本文見解：雖原推計處分不違反法律，但有撤銷之必要

三、於推計課稅處分確定後

（一）稽徵機關適用行政程序法第 117 條

（二）相對人適用行政程序法第 128 條

（三）小結

四、於推計課稅處分作成後及處分確定前

（一）稽徵機關職權撤銷

（二）行政法院受理課予義務訴訟

（三）小結

五、相對人主觀要件考量之必要性

肆、行政訴訟中相對人主觀要件之審酌

一、理論依據

二、區分故意與過失

三、舉證責任由稽徵機關負擔

伍、結論

壹、前言：問題意識

稅捐稽徵法上的納稅義務人協力義務，散見於各稅法規定中。協力義務的違反效果，除行為罰、漏稅罰以外，基於課稅平等原則、證據破壞者法理、以及對納稅者資訊隱私權的保護，依納稅者權利保護法第 14 條第 1 項規定，稽徵機關盡調查義務後仍不能確定課稅基礎時，得以推計方法課稅。

若未依稅法規定履行協力義務之納稅義務人，發現與推計課稅處分相較，履行協力義務將獲得更有利的處分，則納稅義務人於事後以履行協力義務及核實課稅原則為由，請求稽徵機關作成較有利課稅處分之主張，是否有理由。本文欲聚焦討論者係，納稅義務人事後主張履行協力義務之主觀可歸責性，是否應作為稽徵機關及行政法院准駁時考量的因素。

貳、協力義務違反與推計課稅

一、協力義務的性質

稅捐事實之認定涉及公領域與私領域。於公領域部分，稅捐稽徵機關可透過職權調查得知。於私領域部分，與納稅者之隱私權相關，通常難以職權調查達到完全探知之效果，故稅捐法上要求納稅者對於稅捐事實具有特定之「協力義務」。如營業人於開始營業前的稅籍登記義務（營業稅法§28）、營利事業的保持帳簿憑證及會計紀錄義務（所得稅法§21 第 1 項）、保存所給與或取得憑證義務（稅稽§11）、提示帳簿文據之義務（所得稅法§83）等等。

需特別注意，課稅處分屬於行政處分，係國家為滿足其稅捐債權對納稅者做成之單方行政行為，原則上國家對於課稅構成要件事實之成立有完全的證明義務，至於納稅者所負的協力義務，則是為了發現客觀真實，以正確判斷納稅者之稅捐負擔能力，以量能課稅原則為目標之手段。

二、推計課稅之規範目的

於稅捐稽徵機關已證明納稅義務人該當稅捐構成要件之「主體」與「客體」之前提下，因納稅義務人未履行協力義務，稅捐稽徵機關尚無法確實證明稅捐構成要件之「稅基」，依納稅者權利保護法第 14 條第 1 項規定，稽徵機關得推計課稅，使對稅基之證明度降低。

納稅義務人未履行協力義務，致稅捐稽徵機關無法完全證明其所得額，在由國家負擔證明義務之原則上，採取推計課稅取代完全證明之正當性，在於「證據破壞者」法理，避免國家因未完全證明稅捐構成要件而無法課稅，反而使得未履行協力義務者獲得不必繳稅之有利結果。基於保全國家稅捐債權之目的，允許以推計課稅之方式認定稅基，故或可認為協力義務之違反係允許推計課稅之要件。

另有學者認為，推計課稅的前提並非必存在協力義務的違反，蓋推計課稅除在保障國家稅捐債權外，亦同時有保護納稅者資訊隱私權之目的，使納稅者可以選擇不揭露與課稅構成要件事實相關之隱私資訊。於此目的下，推計課稅之規範賦予納稅者履行或不履行協力義務之選擇權，不履行協力義務之納稅者，國家依法可推計課稅，同時保障稅捐債權及納稅者之隱私權。

推計課稅之方法上，依所得稅法第 83 條第 1 項及第 3 項規定，所得額之核定得依查得之資料或同業利潤之標準推計而得，盡量讓推計之結果貼近真實，而非逕賦予稽徵機關裁量權，或使其得恣意決定所得額，屬於核實課稅原則之展現。

三、小結

納稅義務人違反協力義務，稽徵機關本於保障稅捐債權及課稅公平原則，於稽徵程序中得為推計課稅，就納稅義務人而言，推計課稅亦有保障資訊隱私權之意義，推計之方法上並以核實課稅原則為依歸。準此，推計課稅效果之發生並非以協力義務之違反為要件，協力義務的違反僅能認為是推計課稅的可能要件之一，二者並無絕對關係。

參、事後協力行為對推計課稅處分之影響

一、實務與學說見解

民國 79 年財政部賦稅署作成台財稅第 790367340 號函釋，營利事業經稽徵機關依現行所得稅法第 83 條第 3 項規定核定所得額後，於行政救濟時始行補提帳證，應准予查帳核定¹。最高行政法院 99 年度判字第 1087 號判決對於該函釋解釋認為，依其意旨，所得稅法第 83 條第 3 項已刪除「不得提出異議」之文字，則營利事業於「行政救濟」階段履行協力義務，提示其帳簿及文據並申請查帳核定，稽徵機關之法定裁量權應限縮至零，必須受理且依照所提示之帳簿文據為查帳及核定。

上開判決亦認為，若其所稱之「行政救濟」包含司法救濟程序之行政訴訟，將造成營利事業於行政訴訟中履行協力義務，稽徵機關有受理為核實課稅之義務，而使得所得稅法第 83 條第 1 項後段，未提示帳簿文據者，機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額之規定，無用武之地的結果，亦可能在鼓勵人民隨時變更法定調查方式，使課徵程序延宕，與稽徵經濟、租稅公平有所不符。因此該函釋所稱之「行政救濟」，應限縮解釋於行政機關所進行之救濟程序，如復查及訴願，而不包含屬於司法救濟之行政訴訟。納稅者若於復查及訴願程序中履行協力義務，稽徵機關具有受理之義務，惟其若於行政訴訟中

¹ 參考 <https://law-out.mof.gov.tw/LawContent.aspx?id=GL005062>

履行協力義務，「對於稽徵機關推計核定所得額程序之合法性既不生影響，納稅義務人亦無請求改以查帳核定之法律依據，行政法院自無命稽徵機關改以查帳核定所得額，而撤銷合法行政處分之權限與法律依據。」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理由七亦採相同見解。惟應注意上開決議之理由七，經最高行政法院於 107 年 1 月份第 1 次庭長法官聯席會議予以刪除。

另參考司法院釋字第 660 號及 700 號解釋文，可見實務上認為納稅義務人於「行政訴訟中」履行之協力義務，不影響稽徵機關已依法作成之推計課稅處分合法性。惟學說上則有認為於行政訴訟中仍有反證之可能，應由推計課稅之本質觀察之。推計課稅屬於核實課稅原則之展現，係貫徹量能課稅原則之前提，若納稅義務人得事後履行協力義務，並提出反證欲推翻原推計課稅處分，行政法院本於職權調查之義務（行政訴訟法第 125 條第 1 項、第 133 條參照），「自應審酌以該反證推翻原有推計之可能性」，「不得在未加審酌情況下一概拒絕其提出之反證」²。亦有學者採相同見解，並認為實務不允許納稅義務人於行政訴訟中改以查帳核定，係使「推計課稅」發生「擬制課稅」之效果，雖具有法安定性、誠實信用原則之正當性依據，避免納稅義務人故意延滯訴訟而給予之失權效果，但仍存在與核實課稅原則不符，且無法律依據而牴觸稅捐法定主義之問題³。

如上所述，於事後協力行為對推計課稅處分影響之爭議上，實務基於租稅公平、稽徵經濟、與推計課稅規範實益等理由，否定行政訴訟中協力行為將對原推計課稅處分效力產生影響之說法。另一方面，學說則提出核實課稅原則及量能課稅原則屬於推計課稅之規範目的，除肯認行政法院就協力行為之職權調查義務外，或應將納稅義務人是否故意延滯訴訟而產生失權效果納入討論。

二、本文見解：雖原推計處分不違反法律，但有撤銷之必要

行政法院判斷行政處分是否違法而須撤銷處分效力之基準時點，係原行政處分作成時。於推計處分做成之時點，既然納稅義務人尚未履行協力義務，則稽徵機關採行推計課稅，即為合理且合法，本文認同實務所採原處分效力不受納稅義務人事後之協力行為影響之見解。至於核實課稅原則、量能課稅原則、以及納稅義務人主觀可歸責性，是否影響原推計處分之效力，值得討論。

若認為推計課稅之目的之一為核實課稅原則，則原推計處分雖不違反推計課稅之法律適用，但仍有撤銷之必要，且將原推計處分之效力撤銷，符合憲法之比例原則，詳述如下。按推計課稅之結果與實際不符，將使納稅義務人之財產權受到侵害，除違反核實課稅原則，也嚴重悖離受憲法保障之平等原則在稅

² 葛克昌、馮嵩巖，事實審可否提出反證推翻推計——最高行政法院 107 年度判字第 6 號判決，月旦裁判時報，第 76 期，頁 41-46，2018 年 10 月。

³ 陳清秀，推計課稅與處罰——評析最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議，月旦法學雜誌，第 181 期，頁 233-247，2010 年 6 月。

法上展現之量能課稅原則。撤銷原課稅處分之效力，並請求稽徵機關依協力義務之內容重新查定課稅，得以達成核實課稅與量能課稅之目的。又稽徵機關盡調查義務後，對於稅基範圍仍處於不能確定之狀況，推計課稅雖得以達到核實課稅，而納稅義務人履行協力義務提供實際資訊，毋寧更為貼近現實。若納稅義務人自願選擇履行協力義務、揭露其資訊隱私，係屬達到核實課稅目的之最小侵害手段。允許納稅義務人事後履行協力義務而使原推計處分效力撤銷，雖破壞法安定性與誠實信用原則，且減少國家稅收，但可貫徹量能課稅原則，納稅義務人之財產權也獲得保障，自願揭露資訊亦可認為值得鼓勵。憲法之基本權與平等原則受保障之利益，大於維持原推計處分所欲維護之公益，目的與手段符合狹義之比例原則。

本文認為納稅義務人未履行協力義務致獲得推計課稅處分，於事後主張協力行為，可以達到核實課稅目的時，原推計處分應予撤銷，稽徵機關應依協力義務所提供之資訊，查核後作成新的、符合實際的課稅處分。至於撤銷之程序如何開始，實體上是否需考量納稅義務人故意延滯訴訟而產生失權效果，本文依現行行政程序法與行政訴訟法，以行政處分法定救濟期間屆至而產生形式存續力之時點，區分為推計處分確定前、後二階段討論。

三、於推計課稅處分確定後

（一）稽徵機關適用行政程序法第 117 條

稅捐稽徵機關依法作成之推計課稅處分確定，並產生形式存續力後，納稅義務人方提出履行協力義務之資訊，而產生推計課稅結果與現實不符之情形。若認為該處分違反核實課稅原則，可評價為違法之行政處分，稽徵機關得依行政程序法第 117 條，於法定救濟期間經過後，依職權撤銷之。雖本條但書及第 2 款規定，有第 119 條信賴不值得保護者不得撤銷之限制，惟應注意第 119 條僅適用於「授益處分」。課稅處分課予納稅者金錢給付義務，本質上應屬於「負擔處分」，故稅捐稽徵機關職權撤銷課稅處分，應不必顧及相對人之信賴利益。

稅捐稽徵機關得知納稅義務人所提出履行協力義務資訊後，應有決定是否撤銷原推計處分，改採核實課稅之行政裁量權。

（二）相對人適用行政程序法第 128 條

於行政處分之法定救濟期間經過、效力確定後，相對人符合特定事由者，得透過行政程序法第 128 條，向行政機關申請程序再開，撤銷原處分效力。稅捐案件中，推計課稅處分確定後，納稅義務人可能依本條向稅捐稽徵機關申請程序再開，學說上亦有採此見解⁴。

依本條第 1 項第 2 款規定，發現新事實或發現新證據者，以經斟酌可受較有利益之處分者為限者，可申請程序再開。又依本條第 3 項規定，所謂新證據

⁴ 柯格鐘，稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁——以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心，臺北大學法學論叢，第 110 期，頁 1-91，2019 年 6 月。

包含處分作成前已存在而未及調查審酌，以及處分作成後始成立之證據。納稅義務人無論於推計處分作成前或作成後，完成協力義務之履行，只要該協力義務所提出之新證據，未經稽徵機關調查審酌過，均該當第 1 項第 2 款之新證據，且推計課稅通常採同業利潤最高標準，所核定之所得額通常高於實際納稅義務人之所得額，故依該納稅義務人提出之證據認定稅基，可獲得較有利之課稅處分。

惟應注意本條第 1 項但書規定，若相對人係因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，行政機關應否准程序再開之申請。適用於稅捐案件，若納稅者於課稅處分作成程序中，未提出履行協力義務而有核實課稅必要之主張，屬於有重大過失，稅捐稽徵機關就其提出之程序再開申請，應作成拒絕之處分。

由上開法條於稅捐程序中之適用可見，稅捐稽徵機關對程序再開之申請是否准許，予納稅義務人主觀要件有關。若納稅義務人先前未履行協力義務而無法提出核實課稅之證據資料，主觀上屬於無過失及過失者，例如帳簿文據因地震房屋倒塌而難以取得，其無法於核定期間內提出公稅捐機關查定課稅，納稅者屬於無過失，故無行政程序法第 128 條第 1 項但書規定適用，則於經過房屋整理、取得帳簿文據後，應允許其就已確定之推計處分，主張事後協力行為，提出程序再開之申請，稅捐稽徵機關應本於核實課稅原則撤銷原推計處分，依帳簿文據內容作成新的課稅處分。另一方面，若納稅義務人先前未履行協力義務而無法提出核實課稅之證據資料，主觀上有重大過失甚至故意者，例如於可提出帳簿文據之狀態下，選擇不提出者，應適用行政程序法第 128 條第 1 項但書規定，雖使用該事後提出之帳簿文據，得使納稅義務人獲得較推計課稅處分有利的核實課稅處分，稅捐稽徵機關仍不應允許此程序再開之申請，應予駁回，仍依原推計處分對納稅者課稅。

（三）小結

推計課稅處分確定後，納稅義務人依行政程序法第 128 條申請程序再開，若其在稽徵程序中，就協力義務屬可履行而未履行，例如存在帳簿文據可提出但未提出之情形，係屬於有重大過失乃至於故意，則程序再開之申請應予駁回。若納稅義務人就稽徵程序中協力義務之未履行，僅有過失或無過失，其事後之協力義務，應不受行政程序法第 128 條但書之限制，程序再開之申請應予准許。稅捐稽徵機關受理程序再開之申請後，則應本於核實課稅原則，撤銷原推計處分，依協力義務履行之內容，作成新的課稅處分。

稽徵機關有依職權撤銷推計課稅處分之裁量權，且其決定並不受納稅義務人主觀可歸責程度影響，而係本於行政裁量權不作為或為撤銷之行政行為。於納稅義務人於稽徵程序中未履行協力義務，屬於過失或無過失之情形，若稽徵機關裁量決定不撤銷原推計處分，納稅者仍可依上開行政程序法第 128 條申請程序再開，且可獲得撤銷之結果，惟須注意行政程序法第 128 條第 2 項時效之

限制，以維持法安定性。又於納稅義務人於稽徵程序中未履行協力義務，有重大過失或故意之情形，稽徵機關考量納稅者之主觀可歸責，通常不會予以撤銷，若稽徵機關仍依職權裁量，決定撤銷原推計處分，也符合核實課稅原則。

四、於推計課稅處分作成後及處分確定前

（一）稽徵機關職權撤銷

行政機關之職權撤銷權限，雖實務見解認為僅適用於行政程序法第 117 條明文規定之「法定期間救濟期間過後」，通說及學說均認為於法定救濟期間經過前，行政機關仍得撤銷違法之行政處分，只是撤銷的依據在於行政機關之職權，而非援引本條規定。

如前所述，納稅義務人於推計處分作成後始履行協力義務，為稅捐稽徵機關得知者，稽徵機關有決定是否撤銷原處分而核實課稅，或決定不為任何行政行為之裁量權。

（二）行政法院受理課予義務訴訟

納稅義務人若對推計課稅處分不服，應循序申請復查、提起訴願仍未獲救濟後，向行政法院提起行政訴訟。於事後協力行為之案件，納稅義務人除欲撤銷原推計處分之效力之外，亦希望行政機關依其事後協力行為內容，查定後作成符合核實課稅原則之處分，故其應提起課予義務訴訟，並予聲明撤銷原課稅處分。

行政法院受理課予義務訴訟後，審理是否撤銷原處分，以及是否命稽徵機關依納稅者事後協力義務內容作成課稅處分，此過程中是否需考量納稅義務人之主觀可歸責性。否定見解主張課稅處分不具有制裁性質，故無需考量相對人之主觀要件⁵；或由課稅處分之本質出發，一旦稅捐構成要件該當，國家稅捐債權即成立，行政機關即應作成課稅處分，具有羈束處分之性質，關於是否作成課稅處分，行政機關並無裁量空間，行政法院更無考量納稅義務人主觀可歸責之權限。

（三）小結

推計課稅處分產生形式存續力前，納稅義務人履行事後協力義務，就稽徵機關而言，有依職權撤銷處分、核實課稅之權限，就納稅者而言，有向行政法院提出課予義務訴訟，並聲明撤銷原推計處分之公法上請求權。

稽徵機關於裁量是否撤銷之決定過程中，納稅者事後始履行協力義務之主觀可歸責，並非審酌之必要要件。若對納稅義務人無過失或過失之推計處分選擇不撤銷，其仍有向行政法院提起行政訴訟之救濟可能。若對納稅義務人具有重大過失或故意之推計處分選擇撤銷，雖通常少見，但仍符合核實課稅原則。

⁵ 同註 4。

至於課予義務訴訟中，行政法院是否應審酌納稅義務人事後履行協力義務之主觀可歸責性，本文認為應採取肯定之見解，理由如下。

五、相對人主觀要件考量之必要性

納稅義務人於行政訴訟中提出事後協力義務之證據資料者，若認為行政法院無論其主觀可歸責程度，一律撤銷原推計處分，並命稽徵機關依核實課稅原則作成課稅處分，將造成行政機關與行政法院面對同一類型事件，處理標準不一的問題。於推計課稅處分確定後，納稅者依行政程序法第 128 條向行政機關申請程序再開，適用上應區分納稅者屬於無過失或過失，以及重大過失或故意，分別准許即否定再開之申請。於推計課稅處分確定前，納稅者依法向行政法院提起課予義務訴訟，法院無須審酌納稅義務人主觀可歸責程度，均給予撤銷原處分、命行政機關作成新處分之判決結果。此差別對待是否適當，值得討論。

依上開見解，納稅者將傾向事前不履行協力義務，視推計課稅之結果決定是否提起行政訴訟，若推計結果較實際所得為低，納稅者通常會坦然接受，惟若推計結果較實際所得為高，納稅者將事後履行協力義務，並提起行政爭訟，蓋一定可以獲得有利的結果。又納稅者在行政訴訟予程序再開二者間，將傾向選擇行政訴訟，蓋於程序再開申請時必須考慮其主觀可歸責性。否定行政法院審酌納稅義務人主觀可歸責程度，給予不同效果之見解，可能造成納稅者不履行協力義務，使得稅基無法被正確判斷，又於事後履行並提起行政爭訟，占用訴訟資源之結果。

綜上本文認為，行政法院於課予義務訴訟中，亦應考量推計處分相對人之主觀可歸責程度，審酌相對人於事前不履行協力義務，反而於得知推計課稅結果後方為履行，係屬於無過失、過失、重大過失、或故意，並異其效果。

肆、行政訴訟中相對人主觀要件之審酌

一、理論依據

肯定行政法院考量納稅義務人主觀可歸責之見解基礎，可能為實體法上之誠實信用原則、禁反言原則、權利濫用禁止原則，以及訴訟法上逾時提出的失權效果。

二、區分故意與過失

三、舉證責任由稽徵機關負擔

伍、結論