

台灣行政法學會學術研討會論文集【2006】

當事人協力義務

行政調查／國家賠償



台灣行政法學會 主編

當事人協力義務 行政調查／國家賠償



台灣行政法學會 主編

元照出版公司

國家圖書館出版品預行編目資料

當事人協力義務／行政調查／國家賠償／

台灣行政法學會主編.-- 初版.-- [臺北市]

：台灣行政法學會出版：元照總經銷，2006[
民 95]

面：公分

ISBN 978-986-80050-6-8（平裝）

1. 行政法 - 論文,講詞等 2. 國家賠償法 -
論文,講詞等

588.07

95019637

當事人協力義務／ 行政調查／國家賠償

5D079PA

2006 年 11 月 初版第 1 刷

作 者 台灣行政法學會

出 版 者 台灣行政法學會

總 經 銷 元照出版有限公司

100 台北市館前路 18 號 5 樓

網 址 www.angle.com.tw

定 價 新台幣 500 元

訂購專線 (02)2375-6688 轉 503 (02)2370-7890

訂購傳真 (02)2331-8496

郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN-10 986-80050-6-X

ISBN-13 978-986-80050-6-8

序 言

台灣行政法學會於 94 年 7 月舉行兩岸行政法學術研討會，研討「當事人協力義務與行政調查制度」，邀請海峽兩岸行政法學者專家共同參加，研討範圍廣泛，內容包括行政程序上、行政執行上、行政處罰上以及行政爭訟上當事人的各項協力義務，並包括各個行政法律領域的行政調查制度，所發表報告質量均優，頗值得參考。

本會另於 95 年 2 月舉辦國家賠償法學術研討會，邀請學術界與實務界人士共同研討國家賠償制度之各項問題，包括公務員違法執行職務的國家賠償、公有公共設施的瑕疵國賠問題、國賠訴訟與行政訴訟的關係、國家賠償法的修正方向等，均有相當深入的探討，理論與實務兼顧，具有學術與實用價值。

本會爰依循往例，彙編成冊出版，並定名為「當事人協力義務／行政調查／國家賠償」，以饗讀者。

本會致力於行政法學理論與實務之研究發展，每年均舉辦行政法學術研討會，至今已有相當成果。近年來本會研究探討之主題包括下述各項：

1. 行政救濟、行政處罰、地方立法 1999。
2. 行政命令、行政處罰及行政爭訟之比較研究 2000。
3. 行政契約與新行政法 2001。

4. 公務員法與地方制度法 2002。
5. 行政程序法之檢討、傳播行政之爭訟 2003。
6. 行政法人與組織改造、聽證制度評析 2004。
7. 損失補償、行政程序法 2005。

以上主題研究均已經出版專書，讀者於坊間書局均方便購置參考。

本書能夠出版，首先應感謝各個執筆作者熱心公益、無私奉獻的精神，其次也感謝元照出版公司協助相關出版事宜。期待本書的出版，能夠促進行政法制的革新。本會全體會員及國內行政法學者專家也能夠繼續攜手合作，共同促進與宏揚行政法學的發展，以提升國政運作效能、增進人民福祉。

社團法人台灣行政法學會

理事長 成仲樑 謹識

2006年9月13日

目 錄

序 言

壹、二〇〇五年第七屆兩岸行政法學術研討會

- 行政程序制度中之當事人協力義務 陳愛娥 / 3
- 行政程式中參與人協力義務的
 實定法比較 葉必豐、李煜興 / 29
- 論行政執行中當事人和相關人的
 協助義務 傅士成 / 53
- 行政執行制度中之當事人協力義務 蕭文生 / 65
- 行政罰調查程序中之當事人協力義務 洪家殷 / 107
- 論行政處罰中當事人之協助 章劍生 / 131
- 論行政訴訟中當事人的協力義務 劉 丹 / 145
- 論行政爭訟程序上的當事人協力義務 蔡志方 / 163

- 對警察行政調查權的法律控制 余凌雲 / 221
- 行政調查制度
 - 以警察、工商管理、水土保護領域為例 洪文玲 / 245
- 作為過程的行政調查
 - 以食品衛生領域為觀察 周佑勇 / 279
- 台灣之行政檢查
 - 以食品藥品管制及消費者保護行政為
檢討對象 蔡秀卿 / 309

貳、國家賠償法學術研討會

- 國家賠償法第二條理論與實務之檢討 林三欽 / 345
- 論公法人之無過失責任
 - 國家賠償法第三條之檢討 陳淳文 / 393
- 國家賠償訴訟與行政訴訟之關係 徐瑞晃 / 445
- 國家賠償法之修正方向
 - 兼論行政執行法等相關法律之配合修正 林秀蓮 / 479

壹

二〇〇五年第七屆兩岸行政法
學術研討會

行政程序制度中之當事人協力義務

陳愛娥*

目次

- | | |
|--|--|
| 壹、探討行政程序制度中當事人協力義務的起點與焦點：「租稅稽徵程序之協力義務」 | 參、一般行政程序中當事人的協力義務：行政程序法相關規定的解釋 |
| 一、著重介紹租稅法律所定協力義務之安排的說明方式 | 肆、合作式之行政程序（Kooperative Verwaltungsverfahren）脈絡裡的協力義務 |
| 二、受民法理論影響之協力義務的說明方式 | 一、現代行政活動中人民的角色之「從參與到合作」 |
| 三、根據徵納協同主義來說明的協力義務 | 二、德國行政法文獻對合作式之行政程序的介紹與反省 |
| 四、小結：「租稅稽徵程序之協力義務」的探討對一般行政程序的貢獻 | 三、小結：行政法釋義學應如何回應當代行政的要求？ |
| 貳、其他行政法各論領域中當事人協力義務的探討 | 伍、結 論 |

關鍵詞

失權效、合作式行政程序、私部門化、當事人協力義務、職權調查原則、民主（國）原則、比例原則、失權、法治國原則、法律保留原則、社會國原則、基本權保護義務

* 國立台北大學法學系專任副教授。

壹、探討行政程序制度中當事人協力義務的起點與焦點：「租稅稽徵程序之協力義務」¹

台灣行政法學界探討行政程序制度中之當事人協力義務，肇始於行政法各論的領域，具體地說，開始於租稅稽徵程序的範疇。自從陳敏教授1988年發表〈租稅稽徵程序之協力義務〉一文以來，租稅稽徵迄今仍是此一議題的論述焦點所在。關於「協力義務」的界定也出現在稅法的領域：「在租稅課徵程序之中，課予納稅義務人協助機關探知課稅事實或闡明租稅法律關係之義務」²；其目標則在於：「藉由人民協力，使稅捐稽徵機關得以掌握各種稅籍資料、發現課稅事實、減輕稽徵成本並達到正確課稅之目的」³。因此，爲了穩健掌握此一議題在台灣的發展，似宜先觀察「租稅稽徵程序之當事人協力義務」相關論述的探討成果；依時間先後，其大抵可分爲三個階段——「著重介紹租稅法律所定協力義務之安排」、「受民法理論影響的說明方式」以及「根據徵納協同主義說明協力義務」：

¹ 援用陳敏教授於1988年發表之論文的論題：〈租稅稽徵程序之協力義務〉，《政大法學評論》第37期，1988/6，頁37以下。

² 相對於此，吳志光教授似乎——過分狹隘地——將當事人的協力義務限縮於「調查事實及證據」的面向，而未及於「法律關係」的闡明：吳志光，〈行政程序中當事人之協力義務〉，《月旦法學教室》第6期，2003/4，頁20。

³ 黃源浩，〈營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果〉，《財稅研究》第35卷第5期，2003/9，頁136。

一、著重介紹租稅法律所定協力義務之安排的說明方式

陳敏教授關於「租稅稽徵程序之協力義務」的開創性探討，著重於有體系地介紹「稅捐稽徵法及個別稅法之有關規定」⁴。其細膩地界定作為協力義務之義務人的「租稅義務人」與「第三人」的範圍⁵；以協力義務是否「依法律規定，在具備法定要件時，不待稽徵機關之要求，即行成立」，或是「法律雖抽象規定義務之內容，但尚須稽徵機關依法對特定之相對人，要求其履行，方始成立者」為標準，將協力義務區分為「直接」與「間接」的協力義務⁶，並分別介紹其各自包含的類型⁷。凡此，大抵比較是應歸屬行政法各論的說明。

比較是訴諸行政法一般原則的論述，因此在其他行政法各論領域亦應受到重視的，其論述似乎反顯簡略。具體地說，陳教授在論述「協力要求之界限」與「協力要求之拒絕」時指出，基於憲法對人民基本權利之保障與法治國家原則，「稽徵機關之協力要求，應……符合比例原則」，「且為被調查者所能履行，並可期待其履行者」⁸。此外，在「導論」的部分，陳教授也簡約地提及，「在稅法理論上……稽徵機關於租稅稽徵程序應適用」「職權調查原則」，據此，稽徵機關為稽徵程序之主宰者，得自行決定調查課稅資料之方法及範圍，不受當事

⁴ 陳敏，前揭文（見註1），頁40。

⁵ 陳敏，前揭文（見註1），頁40-49。

⁶ 陳敏，前揭文（見註1），頁49。

⁷ 陳敏，前揭文（見註1），頁51-63。

⁸ 陳敏，前揭文（見註1），頁65-67。其後，同樣強調課予納稅義務人協力義務應遵守比例原則之要求者：林金榮，〈推計課稅制度中推計行為之探討——以現行法令規定及函釋為探討基礎〉，《律師雜誌》第271期，2001/4，頁72。

人表明或申請證據之拘束；稽徵機關應運用一切闡明事實所必要及可獲致之事實材料，以認定真正之事實。雖然如此，考量到稽徵機關的調查能力以及，有關課稅事實原發生於納稅義務人或其他第三人之支配範圍，乃課予納稅義務人或相關第三人「接受調查並作成相應配合之行爲之義務」，則屬租稅義務人或第三人在稽徵程序中之協力義務⁹。然而，對「職權調查原則」與「協力義務」之間的緊張關係應如何解決，卻欠缺進一步的說明，僅簡略提及，「協力義務與職權調查，兩者相輔相成，而非互相牴觸」¹⁰。

9

關於稅捐稽徵程序中之協力義務的成立根據，論者著重之處不無出入。例如柯格鐘先生在其碩士論文即主張，課稅事實相關資料屬納稅義務人之管理範圍以及，稅法上核實課稅的要求均屬此等協力義務的正常性根據；柯格鐘，〈稅捐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，1998/6，頁27、48；與此相類者：洪家殷，〈對營業人漏進、漏銷及逃漏營業稅之處罰——行政法院八十九年度判字第三六四號判決及司法院大法官釋字第五〇三號解釋評釋〉，《台灣本土法學雜誌第21期》，2001/4，頁28。然而，由司法院大法官釋字第537號解釋理由書的下揭論述，可以發現陳教授之見解的明顯影響——「於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十九條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要」。同樣強調協力義務是稅捐稽徵機關用以解決大量作成之行政處分所帶來的負擔者：Bernd Holznagel, *Verfahrensbezogene Aufgabenkritik und Änderungen von Verfahrensstandards als Reaktion auf die staatliche Finanzkrise*, in: Wolfgang Hoffmann-Riem/Eberhard Schmidt-Aßmann (Hg.), *Effizienz als Herausforderung an das Verwaltungsrecht*, 1. Aufl., 1998, S. 208.

10

陳敏，前揭文（見註1），頁38-39。

二、受民法理論影響之協力義務的說明方式

稅捐法之文獻中亦有援用民法的概念來掌握協力義務者。例如柯格鐘先生就主張，稅捐法上之義務可依其義務內容區分為繳納義務與行為義務（稅捐稽徵協力義務），後者之於前者，「猶如債法中的主要給付義務與附隨義務」，「附隨義務之功能主要在於維護並協助主要給付義務之實現」，「沒有主要給付義務，通常即無所謂有附隨義務」¹¹。此外，黃源浩先生也認為，協力義務係「公法上債之附隨義務」，其「係由民法所繼受之借用概念」；「在債之關係中，雙方當事人以意思表示所作成之法律行為中，依契約之目的所發生之義務首為『主給付義務』……，次為『從給付義務』……，最後則為依契約履行所導出之其他附隨義務……，而協力義務即屬其一」¹²。其顯示，論者意欲對稅捐稽徵程序中之協力義務作「總則」式的掌握（意指：擺脫個別行政領域素材的拘束，尋求協力義務的「一般性」規則¹³）。然而，在租稅此等典型高權領域中援引，原則上植基於平等對立之私法債之關係的思考模式，實未見其當；因此，也未見各該論者根據此等分類推導出何等結論。事實上，柯格鐘先生自己也指出，在稅法上，縱無繳納稅捐之義務，或是否有具體繳納稅捐之義務尚不明瞭時，稅捐法上之義務人即可能因稅法之規定而負有稅捐稽徵協力義務¹⁴。

¹¹ 柯格鐘，前揭碩士論文（見註9），頁45。

¹² 黃源浩，前揭文（見註3），頁139-140。

¹³ 關於「總則」的說明，可參見Franz Wieacker著，陳愛娥、黃建輝譯，《近代私法史》，2004/10，頁447-449。

¹⁴ 柯格鐘，前揭碩士論文（見註9），頁45。

雖然如此，兩位論者都指出協力義務的另一個重要的、一般性面向——違反協力義務的法律效果如何。柯格鐘先生指出，稅捐法上決定，不轉換稅捐稽徵機關證明、計算課稅事實的舉證責任，惟針對課稅事實的計算，則課予納稅義務人稽徵協力義務；具體言之，稅捐稽徵機關若能證明納稅義務人之所得確實存在，僅對於所得額之計算，因納稅義務人無正確記載之帳簿，或憑據不全，「或對於稅捐機關之調查採取不協力的態度，而無法依直接之資料計算出納稅義務人之所得時」，稅捐稽徵機關得依「推計課稅」之方法，以查得之資料或同業利潤等間接資料，計算納稅義務人之所得額¹⁵。黃源浩先生則認

¹⁵ 柯格鐘，前揭碩士論文（見註9），頁29-31。葛克昌教授則認定，「納稅義務人違反協力義務的法律效果之一，便是舉證責任的倒置」，並舉所得稅法第83條第1項所定，在納稅義務人未提示有關各種證明所得額之帳簿、文據時，「稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額」為例；葛克昌，〈所得稅法裁判評析〉，《台灣本土法學雜誌第18期》，2001/1，頁91。如是，葛教授似將推計課稅與舉證責任倒置等視同觀。然而，司法院大法官釋字第218號解釋已指出，依所得稅法第83條第1項所定之「推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則」；如是，似難認，藉由推計課稅，已將提出證據證明事實之「主觀舉證責任」以及，承受事實不明所產生之不利利益的「客觀舉證責任」轉由納稅義務人承擔。蓋稽徵機關仍應盡可能探求「納稅義務人之實際所得額」，僅於納稅義務人違反協力義務時，稽徵機關得援用間接資料以作為證據方法而已；洪家殷，前揭文（見註9），頁38。關於主觀舉證責任、客觀舉證責任的說明，可參見：張文郁，〈行政訴訟之舉證責任〉，發表於台大公法論壇(二)，2005/5/7，頁2。張教授主張，在法律規定某造當事人須負協力負擔時，原則上可認為立法者欲使其承受真相不明所生之不利利益，質言之，應由違反協力負擔者承擔舉證責任，前揭文，頁11-12。筆者認為，此等對立法者意向的一般性推測其實欠缺根據，蓋立法者自可斟酌不同情境，對違反協力負擔者課加符合各該目標之各種不利利益，非必然須採取舉證責任倒置的作法。

為，違反協力義務除發生上述推計課稅之法律效果外，其作為稅法上普遍承認之義務，「縱令有所違反倘無礙於真實之發現，亦無裁罰之必要」，僅發生證據評價（Beweiswürdigung）上之不利益；此外，如納稅義務人「以違反租稅義務作為手段以逃漏稅捐」，或其違反協力義務致稽徵機關無法依職權調查原則探知課稅事實時，「此時協力義務已喪失其補充性質，應由行政目的思考其有無獨立受裁罰之可能」¹⁶。

此外，關於立法課予人民協力義務時應遵守的要求，除陳敏教授已指出者外，柯格鐘、黃源浩先生均強調法律保留的要求；然而，其論述方式不無出人意表之處。質言之，前者並不直接訴諸課予協力義務之限制人民自由的效果¹⁷，毋寧係以協力義務將增加納稅義務人受到不利核課處分的機會，為使其能事先預測此種不利益，故有以法律規定之必要；後者則概括地訴諸法治國家的原則以及，（不無曖昧之嫌的）「法治國家行為明確性之要求」¹⁸。

三、根據徵納協同主義來說明的協力義務

黃士洲先生則（參考德國稅捐法相關文獻）別闢蹊徑，嘗試由所謂的「徵納協同主義」來觀察稅捐稽徵程序中的協力義務。於此所稱之徵納協同主義意指，「透過職權調查原則與協

¹⁶ 黃源浩，前揭文（見註3），頁142-145。

¹⁷ 相對於此，Wolfgang Weiß就明白指出，藉由規定私人應公開資訊、探知事實、自我監控、為自己投保，使私人對公共事務分擔責任，構成對其基本權的干涉，自應受法律保留原則的拘束；Wolfgang Weiß, Beteiligung Privater an der Wahrnehmung Öffentlicher Aufgaben und staatliche Verantwortung, DVBl. 2002, S. 1171, 1179.

¹⁸ 柯格鐘，前揭碩士論文（見註9），頁71-72；黃源浩，前揭文（見註3），頁142。