

刊登於財稅研究第 35 卷 5 期，2003 年 9 月，第 135-151 頁。

營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果

黃源浩*

目次

- 壹、緒論：問題之提出
- 貳、協力義務之意義及性質
- 參、協力義務違反之效果
- 肆、我國營業稅法上協力義務及違反之行為樣態
- 伍、結論

提要

稅捐稽徵之程序中，就課稅事實有關之證據資料，乃以處於納稅義務人所得輕易支配者為常態，在此一認識之下，一般行政程序中所經常適用之職權原則，即不免有窒礙難行之處。是以「協力義務」之概念，實際上在稅捐行政中，乃多所適用，亦為學者經常討論之問題。大法官釋字第五三七號解釋，就此有明文正面之承認，而仍有待吾人進一步努力者，乃不同稅目間協力義務之內涵。本文以營業稅為例，試圖探討，除協力義務之概念內涵外，更圖以此出發，就租稅法上諸種義務之內涵，建構基本之認識。

* 本文作者為執業律師。

壹、緒論：問題之提出

中華民國九十一年一月十一日公布之大法官釋字第五三七號解釋，針對民國八十二年七月三十日修正公布施行之房屋稅條例第十五條第二項第二款合法登記之工廠供生產使用之自有房屋其房屋稅減半徵收之租稅優惠規定，及同條例第七條「納稅義務人應於房屋建造完成之日起二十日內，向當地主管稽徵機關申報房屋現值及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉承典時亦同」之規定，及基於該法律條文之實施而由主管機關所發布之財政部七十一年九月九日台財稅字第三六七一二號函，作成合憲之認定。其推理之基礎，略為：「此因租稅稽徵程序，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。」。關於聲請釋憲標的之法令是否合憲姑且勿論，大法官於本號解釋之推理基礎中，首先明文承認使用「協力義務」一語，即足加以重視。【財稅研究第 35 卷 5 期，2003 年 9 月，第 135 頁】

所謂「協力義務」(Mitwirkungspflichten)，或進一步精確言之「稅法上之協力義務」，係指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。或「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」¹。按國家課徵租稅之程序，係行政程序之一種，因其公益之本質，所適用者乃職權原則 (Untersuchungsgrundsatz)²，乃於課稅程序中依職權探知課稅事實之存否，除就當事人有利不利之事項一律注意之外，更不受當事人主張之法律關係拘束³。惟如大法官釋字第五三七號所言，課稅構成要件事實，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。是以在稅法領域之中，針對租稅之調查及稽徵，常課納稅義務人以協助闡明事實之義務。據此納稅義務人應誠實申報其應稅所得、忍受行政機關因探知課稅事實之必要而對納稅義務人實施之調查、保留交易上之帳證資料等，以茲配合稽徵程序之進行⁴，以完成租稅稽徵行政所具備之行政及公益目

- 1 洪家殷，租稅秩序罰上之行為罰與漏稅罰，財稅研究第 34 卷第 6 期，頁 45。協力義務發生之原因，Birk 教授之見解則與大法官五三七號解釋相近：「根據德國租稅通則第八十八條第一項第二及第三句之規定，確定了稅捐稽徵機關行使調查權力的項目及範圍，當於個案中行使調查權限以發現真實。乃在於德國租稅通則第九十條之規定（作者註：即協力義務之規定），係考慮到租稅事實通常係由納稅義務人所掌握，故在此所採行者，乃協同之原則 (Kooperationsgrundsatz)。」。Birk, Steuerrecht, 5.neu bearbeitete Aufl., § 5.Rn.424.
- 2 陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論第三十七期，頁 39。Tipke/Lang, Steuerrecht, 17Aufl., § 21, Rn.3 亦謂：「於法治國家原則之下，稅捐稽徵機關受有委託，應將租稅之權利義務關係平等且合法地實現。故稅捐稽徵機關就租稅事項之調查，乃應主動依職權為之（參見德國租稅通則第八十八條之規定）。」。另最高法院 91 判字第 2300 號判決亦謂：「行政機關作成行政處分，原應先行調查認定事實，再正確適用相關法令以為之。而事實之認定，乃主管機關之職權。」。
- 3 關於行政法上之職權原則，參見林錫堯，行政程序上職權調查主義，當代公法理論，翁岳生教授祝壽論文集，頁 327 以下。
- 4 就作者思考問題之脈絡言，真正引發問題意識之問題點主要在於，在稅法領域之中納稅義務人是否負有「誠實義務」(Wahrheitspflicht) 或真實義務？此等問題，在閱讀 Tipke 教授下面這段話之後變得更加清晰：「納稅義務人對於租稅徵收上之事實負有合於真實的揭露義務。這是在稅法上真實義務原則的展現，尤其在（租稅法上的）刑罰程序更是清楚。這樣的展現，可以在德國租稅通則第 93 條第 3 句、94 條第 1 句第 1 段、95 條第 3 句、第 146 條第 1 句，第 149 條第 1 句、第 150 條第 2 句、第 153 條第 1 句及第 154 條中找到。所謂的真實，意味著『正確而

的。

協力義務之規範，在各種租稅規定中並非少見，更非房屋稅條例所僅見。其中有具有一般規定之屬性者，例如稅【**財稅研究第 35 卷 5 期，2003 年 9 月，第 136 頁**】捐稽徵法第 30 條所規定之接受租稅調查之義務、第 44 條所定之給予憑證義務等。亦有具備個別義務之屬性者，如所得稅法第條關於所得稅結算申報之規定是。在各種稅法所規範之協力義務之中，值得注意之一者，除依稅捐稽徵法所規範之一般性之協力義務外，在營業稅（Umsatzsteuer; TVA）之課徵關係中所課予納稅義務人之協力義務尤值重視。蓋吾人日常生活中購物餐飲所經常取得之統一發票，即係基於前述課稅事實闡明之協力義務（交付憑證義務）而來。而除統一發票外，營業稅課徵程序中諸項協力義務之規定，包括稅籍登記之義務、設置帳簿之義務、配合調查之義務、使用及保存憑證之義務等，非但有其出於不同行政目的所設計之縝密複雜之義務體系，更在實務之運作上屢屢發生疑難問題⁵，亦與其他稅目所生之義務，尤其金錢給付之公法上債務履行義務等明顯有間，蓋以其並非以直接之金錢給付或公法債之關係之直接滿足作為制度目的。問題由是生焉：究竟在營業稅法⁶上所發生之協力義務，與主要義務，亦即憲法第十九條所定之納稅義務或公法上租稅債之關係之金錢給付義務有何不同？其與主義務間之關係為何？倘若納稅義務人就協力義務有所違反，則其所發生之具體效果為何？此等效果又與主義務之違反有何不同？種種問題，均非有清晰易辨之答案，值此大法官解釋意識及於協力義務在稅法上有所存在之際，探求前述問題，實具有整理過去、探索前局之意義，而為本文問題意識之所在焉。

完整的申報』（richtige und vollständige Angaben），所謂不真實的申報，則係指不完整、不正確偏離事實或誤導的申報。根據此一義務，只要行政機關發現納稅義務人有不實申報之可能（möglicherweise unrichtig sind），即必須（muß）針對租稅的事實關係作進一步的闡明。」。參見 Tipke/Kruse，AO，§ 90 Tz.3.「誠實義務」於我國稅捐稽徵實務中並非陌生，大法官在諸多解釋之中，亦一再表明人民負有誠實申報等義務，可參見釋字第 521 解釋。則在法制上，誠實義務之來源安在？其界限為何？實為稅法領域中進一步所應思考之問題。參見拙著，稅法上的類型化方法，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國 88 年，頁 98 註 49。

- 5 最著值得深入探究之案例莫過於未辦商業登記、無法開立統一發票並當然構成漏稅行為之一部時，導致同時遭課處行為罰及漏稅罰之情形。針對此種情形是否構成「一罪二罰」而為現代民主法治國家所不容，大法官就此雖作成釋字第 503 號解釋，惟在實際之訴訟運作中，此等問題其實並未得到終局之解決。參見最高行政法院 91 年 6 月 24 日九十一年度庭長法官聯席會議決議：「司法院釋字第五〇三號解釋僅就原則性為抽象之解釋，並未針對稅捐稽徵法第四十四條所定行為罰，與營業稅法第五十一條第一款規定之漏稅罰，二者競合時，應如何處罰為具體之敘明，尚難認二者應從一重處罰。」。足見此一問題在實務上，實未終局解決，而有待進一步對稅法上諸義務之違反效果作更進一步之探索。
- 6 在我國規範營業稅課徵之實體法律，為「加值型與非加值型營業稅法」。該法本名為「營業稅法」，於民國 90 年 7 月 9 日公佈修正為現行名稱。另關於營業稅法之立法例，各國稅法之規範方式不一。以日本稅法為例，係將該當於我國營業稅之稅目區分為消費稅及其他流通稅（如登錄免許稅、不動產取得稅），參見北野弘久，現代稅法講義，三訂版，東京法律文化社，1999 年，頁 221 以下。德國稅制，則將相當於我國營業稅之稅目區稱為「銷售稅」（Umsatzsteuer）。Vgl. Vökel/Karg，Umsatzsteuer，12. Aufl.，S. 2 至於在法國，則稱之為加值稅（TVA）。又法律雖已更名，惟本文為行文用語之便，於述及我國「加值型與非加值型營業稅法」時，原則上均以「營業稅法」名之。

貳、協力義務之意義及性質

（一）稅法上債之關係義務群：「金錢給付義務」及「協力義務」【財稅研究第 35 卷 5 期，2003 年 9 月，第 137 頁】

（1）概說

納稅義務，乃憲法規範所要求之基本義務。是以憲法第十九條明文規定：「人民有依法律納稅之義務。」，以作為憲政秩序對納稅義務之基本決定。惟本條所稱之納稅義務者何？首先即有進一步討論之必要。憲法第十九條之規定，學理上向以「租稅法律主義」（Gesetzmäßigkeit der Besteuerung）稱之。而所謂租稅法律主義，所強調者乃課稅構成要件之法律保留，亦即應以法律規範規制納稅義務。其具體之內為何？大法官釋字第二一七號解釋謂：「係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等而負納稅之義務。」。而所謂「納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間」係指租稅之債發生之原因，基本上並不包括協助機關闡明事實關係之義務。易言之，租稅之債之給付義務係憲法第十九條所稱之義務，其他根據稅法規範所產生之義務，屬於國民在憲法上所負擔之一般性義務⁷，二者屬性有其差異。詳言之，所謂租稅法律主義表現於租稅債之關係之結果，乃要求債之發生之要素，包括主體、客體及清償期間，均應為法律規範所明文規定，受憲法第十九條規定之拘束⁸。納稅義務以外之其他義務，則為一般性的遵守法律義務，受憲法第二十三條之規範支配⁹。

（2）租稅法上之義務體系

1. 主義務：金錢給付之義務

所謂金錢給付義務，係指租稅課徵程序中基於國庫之目的，以金錢之債之收入作為內容之義務，亦即吾人熟知之「納稅義務」，乃憲法第十九條所明文要求。而金錢給付義務為法定債之關係，乃於法定構成要件實現時當然發生¹⁰。其雖然以課稅處分（Steuerbescheid）作為表現於外之形式，惟行政機關用以通知納稅義務人所作成之行政處分，僅係確認處分（feststellende Verwaltungsakt）¹¹【財稅研究第 35 卷 5 期，2003 年 9

7 區分憲法第十九條所稱之義務與其他之義務，在法制上最主要之問題關在於憲法第二十三條之適用。前者乃特別之法律保留，而後者係一般之法律保留。

8 協力義務之來源，在推論上與憲法第十九條所規定之租稅法律主義應非一致，蓋租稅法律主義所涉事項，乃以租稅之債構成要件為內涵，與程序合法性無涉。惟日本學者木村弘之亮，針對日本稅法上之協力義務，有不同見解謂：「日本憲法第三十條之規定（作者註：即租稅法律主義之規定），乃謂國民有依法律納稅之義務。此一規定，一方面是針對租稅債務之履行義務而設，另一方面也意味著在租稅行政程序中對於國民協力義務之課與。協力義務乃基於法律而來，諸如租稅申報書提出之義務、協助租稅調查之義務、證據方法之作成義務、憑證的保存義務以及蒐集義務等。」見氏著，租稅法總則，東京成文堂，1998 年，頁 127。

9 是以納稅義務，向來被當作人民之「基本義務」（Grundpflichten）或者「國民義務」（Staatsbürgerliche Pflicht）之一。Schmidt, Grundpflichten, Nomos Verlage, Baden-Baden, 1999, S.41.

10 德國租稅通則第三條第一句規定：「租稅係為公共目的需要而由國家課徵的無對價的金錢給付（Geldkistung），於課稅要件合致時即成立，」第三十八條規定：「租稅之債之請求權在法律所定之有關給付義務之構成要件實現時即時發生。（Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.）」。

11 陳清秀，課稅處分（上），植根雜誌 13 卷 8 期。在此意義之下，德國學者一向指出課稅處分所形成之給付義務為

月，第 138 頁】，並未創設租稅之債之權利義務，僅確認納稅義務人所負擔金錢給付之公法上債務之數額及履行之時點爾。租稅之債之主要內涵，仍為一定內容之公法上金錢給付義務。是故金錢之債為租稅之債在外觀上之表現，不止人民對國家機關之給付以金錢為之，倘若發生租稅之核退（Erstattung）或溢繳租稅之返還¹²，亦以一定之金錢給付為內容。

公法上人民所負擔之納稅義務主要以金錢給付義務之形式存在，並非單純的法律適用問題，或如一般學說所理解，認為公法債之關係係準用私法上債之關係所得到之當然結果。現代國家，常為所謂「租稅國家」，乃以租稅之徵收作為國家日常收之用度之主要手段，故國家原則上不持有生產工具，亦不課人民以勞役之義務。另一方面言之，金錢之債亦意味著在諸種國家人民之關係中對人民造成侵害最小之手段，合於比例原則¹³。故出於國庫之目的，實體之稅法乃以金錢給付義務，為稅法上最主要之義務。

憲法秩序對於金錢給付義務所要求應具備之界限，亦明顯與其他義務不同，乃平等原則亦即量能課稅原則（Besteuerung nach Leistungsfähigkeit）之不得違反。故國家課稅權力倘若對量能原則有所破壞（包括給予租稅之優惠及相同能力者給予不同之負擔），則亦應就其破壞平等課稅原則所欲達成之行政上目的，有所說明。惟無論如何，比例原則在租稅課徵上應係次於量能課稅所考量，並無疑義¹⁴。

2. 公法之債之附隨義務：協力義務

協力義務之概念，並非稅法所獨有，毋寧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」（Hauptleistungspflichten），次為「從給付義務」（Nebenleistungspflichten）¹⁵，最後則為依契約履行所導【財稅研究第 35 卷 5 期，2003 年 9 月，第 139 頁】出之其他附隨義務（Nebenflichten），而協力義務即屬其一¹⁶。德國租稅通則第九十條針對納稅義務人在稅捐稽徵程序中所負擔之協力義務，規定謂：「當事人對於事實之調查，有協力之義務。當事人為履踐該等協力義務，由應對有關課稅之重要事實，為完全且合於真實

形式之給付義務（formelle Leistungspflichtung）。Tipke/Kmsee, AO, § 38 Tz.26.

12 溢繳租稅之返還，乃公法上不當得利之標準典型，亦以金錢之債為其內涵。Tipke/Kruse, AO, § 37Tz.18ff.; Hampel/Benkendorff, Abgabenordnung, 4Aufl.S.27.

13 Vgl.Vogel, Der Finanz-und Steuerstaat, HdStR, Bd.I, S.1156ff.

14 量能課稅原則與比例原則之關係，在近期德國法制上復又引起討論。主要言之，乃基於量能課稅要求而來之「半數原則」（Halbteilungsgrundsatz）是否得以量能課稅加以理解，例如 Lang 教授，係將半數原則當作量能課稅原則之具體化來理解。Vgl.J.Lang, Konkretisierung und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzip, Festschrift Für H.W.Kruse, S.323f.此一見解，並已得到 F.Klein 教授之支持。Vgl.F.Klein, AO Kommentar, § 3, Rn.13 此一推論，在法制上之直接效果乃足使比例原則之憲法要求被吸納於量能課稅原則之中。關於半數原則，參見關於半數原則，見 Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3Rn.8.中文文獻，參見葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，行政程序與納稅人基本權，頁 115。

15 租稅法上附隨給付，在德國法上係指租稅通則第三條第三項所稱的各種給付，如滯報金（Verspätungszuschläge）、利息（Zinsen）、滯納金（Säumniszuschläge）、息金（Zwangsgelder）、行政費用（Kosten）等。Hampel/Benkendorff, Abgabenordnung, 4.Aufl., S.4.此等附隨給付，與民法上之附隨給付概念不同，乃以法條明文列舉者為限。

16 關於私法上債之關係義務之種類及法律性質，參見王澤鑑，債法原理第一冊，頁 37 以下。

(vollständig und wahrheitsgemäß) 的公開，並指明其所知悉之證據方法。此等義務之範圍依個案定之 (nach den Umständen des Einzelfalles)。」，即為協力義務之基礎規定。在此意義之下，協力義務亦以課稅事實之調查或租稅關係之闡明為其主要目的¹⁷。不獨德國法制有關於協力義務之規範，我國稅捐稽徵法第三十條第一項規定謂：「稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員，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。」，亦屬配合調查之協力義務之一環。

協力義務之概念雖來自於民法之體系，惟在行政之領域，課人民以協力之義務並非租稅法領域所獨有，例如德國聯邦行政程序法第 26 條第 2 項亦有關於協力義務之一般性規定：「當事人應參與事實之調查。當事人尤應提出其所知悉之事實及證據方法。至於參與調查事實之其他義務，尤其親自出席或陳述之義務，僅於法規有特別規定者為限。亦屬協力義務之在行政程序中之一般性規範。惟國家機關既以公益代表人自居，則針對攸關公益之事項尤其事實之探知，仍以職權探知為其原則，例外方有協力義務之課賦。

在稅捐稽徵之程序上，納稅義務人就事實之闡明之所以負有協力義務，原因之一正如同大法官釋字第五三七號所言，來自於租稅事實之不易調查。按於行政程序採行職權調查之原則之下，納稅義務人於稽徵程序中本無主觀舉證責任 (subjektive Beweislast) 之可言¹⁸，於典型之職權原則程序如刑事訴訟程序中，被告並不存在「自證其罪」之義務，惟在稅捐稽徵程序中卻透過協力義務之課賦，使得納稅義務人必須「自證其稅」¹⁹。其內含一則為證明義務之移轉，二則為便利稽徵，要求納稅義務人自動履行租稅債之關係。【財稅研究第 35 卷 5 期，2003 年 9 月，第 140 頁】

協力義務之存在既係以完整探知課稅事實為其目的，故其在法制上亦多集中於事實調查或闡明之程序。就德國法制言之，主要出現於租稅通則第 93 條之陳述義務 (Auskunftspflicht)、第 95 條為代宣誓之保證義務 (Versicherung an Dides Statt)、第 99 條文書證據之提出義務 (Vorlage von Urkunde)、第 99 條之忍受土地及居室侵入之義務 (Betreten von Grundstücken und Räumen)、第 140 條至第 148 條之帳冊 (Bücher) 及會計記錄 (Anzeigepflichten) 之製作及保存義務、第 149 條之租稅申報義務 (Steuererklärung) 義務、第 154 條之帳戶真實義務 (Kontenwahrheit)、第 194 條之實地調查 (Außenprüfung) 忍受義務、第 200 條之調查協助義務、第 210 條之勘驗忍受義務及第 211 條之帳冊文書

17 Hampel/Benkendorff, Abgabenordnung, 4.Aufl., S.137.

18 Tipke/Kruse, AO, § 88Tz.11.另見吳庚，行政爭訟法論，民國 88 年，頁 163。

19 具體言之，納稅義務人非但在稅法上有自動申報、告知稅捐稽徵機關課稅事實之義務，甚或尚且負有義務證明此等事實之存在或不存在。就自動申報之義務言之，德國稅法學者 Wacke 甚至以「有組織的搶劫」(organisierter Raub) 加以形容。見 Wacke, Steuerberater-Jahrbuch 1966/1967; zitiert aus Tipke, Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Sachaufklärung, Die Steuerrechtsordnung, Bd.LIL, 1993, S.1204.惟在稽徵任務之行政考量下，自動之申報卻成為稅法上僅次於納稅義務之主要義務，即令向來被認為較為重視個人自由權利之法國法制，亦非例外。見 Grosclaude/Marchessou, Procédure Fiscales, Dalloz, Paris 2001, p.49.

處理義務等，均以租稅事實關係之闡明及納稅義務人所掌有之資訊之公開揭露（Offenbarung）為其主要內容²⁰，其所具備之制度目的，乃降低稅捐稽徵機關於此類大量案例中因事實調查而支出之行政成本。

3. 第三人所負擔之義務

在稅法領域之中人民負擔義務，除以債務人為義務人之金錢給付之主義務、協助闡明租稅法律關係之協力義務之外，在例外之情形之下，尚存在著對第三人所負擔之義務，主要言之即為扣繳（Abzug）之義務。現代國家關於大量之租稅程序為減少稽徵之成本，針對薪資稅（Lohnsteuer）等納稅義務人眾多之稅目，經常採行就源扣繳之制度，使薪資費用之支付人負擔有扣繳所得稅並繳納於國庫之義務²¹。此亦屬稅法上附隨義務之一種，應受到補充性原則之支配，乃在主義務未能履行之前提之下，方要求第三人補充負擔公法上應納稅負。此外，在稅捐稽徵程序程序中，第三人亦可能係以代理義務人之地位，發生稅法上之權利義務關係²²。例如納稅義務人之法定代理人、代表人及財產管理人；納稅義務人之意定代理人、輔佐人等，推論上亦有可能成為租稅權利義務關係中之義務人。

4. 其他義務

因稅法規範所創設之義務，除前述金錢給付義務、協力義務及對第三人課予之義務外，亦不排除其他義務之存在。例如，稅捐稽徵機關就課稅事實調查所得之資料，有保守租稅秘密（Steuergeheimnis）²³之義務等，均係租稅義務體系中基於不同行政目的所出現之義務規定。

（二）協力義務之性質

（1）協力義務作為「租稅之債之附隨義務」【**財稅研究第 35 卷 5 期，2003 年 9 月，第 141 頁**】

協力義務在稅法規範中作為租稅之債之附隨義務，乃具有高度之合目的性考量，係以事實之闡明（Aufklärung）作為其制度目的²⁴。則做為行政制度之一環，在一般性之基礎之上當受法治國家原則之拘束，其一為法律保留之要求，故協力義務之發生乃以法律有明文規定者為限，非如民法所稱之協力義務，係於債權債務關係履行過程中因誠實信用原則之作用而發生，不以契約明定者為限²⁵。其目的乃在促進實現主給付義務，使公

20 Hennerkes/Schiffer, Unternehmenssteuer, S.2ff

21 Tipke/Lang, Steuerrecht, 17Aufl., § 9, Rn.766.

22 陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論第三十七期，頁 45 以下。

23 德國租稅通則第 30 條第 1 句規定：「公務員對於租稅秘密，應予保護。」；我國稅捐稽徵法第 33 條第 1 項規定：「稅捐稽徵人員對於納稅義務人提供之財產、所得、營業及納稅等資料，除對下列機關及人員外，應絕對保守秘密，違者應予處分。觸犯刑法者，並應移送法院論罪。」均屬對公務員課以保守租稅秘密之義務。參見拙著前揭碩士論文，頁 89。

24 Stelkens/Bonk/Sachs/Kallerhoff/Schmitz/Stelkens, VwVfG, § 26Rn.52.

25 王澤鑑，債法原理第一冊，頁 42。

法上債務關係之債權人之給付利益實現，並且合致於法治國家行為明確性之要求。其二則為比例原則之規制。乃以課人民以協力忍受配合等義務，亦國家行為之一環，應審查手段與目的間有無正當合理關聯，並排除不合成本、無法達到目的之侵害行為。

在思考及於協力義務之目的後，納稅義務就公法上金錢給付之觀點言之，除給付之手段需以貨幣之債或金錢之債以完成者外，亦發生比例原則之適用問題，而並非僅受量能課稅原則（Besteuerung nach Leistungsfähigkeit）之拘束²⁶。尤其於我國法制上此一問題特別具有實益：憲法第十九條規範之目的，乃國庫目的，而協力義務並非納稅義務，而係法律上一般性義務，應受憲法第二十三條之規制。是故在制度上，倘若國家已有更加便捷具備效能之手段足以探知特定之課稅事實時，另行課以協力之義務恐即有抵觸比例原則之嫌²⁷。

（2）協力義務作為「不真正之義務」：原則上無制裁之效果

協力義務作為稅法上所普遍承認之義務，具重要之特徵之二，乃在於原則上並無制裁之效果（nicht sanktionierbar）²⁸。首先就協【財稅研究第35卷5期，2003年9月，第142頁】力義務之目的以言，其係為填補國家機關職權調查之不足，在租稅課徵上證據資料皆掌握於納稅義務人所熟悉之領域之下，係為公平課稅之必要方以法律規範創設此等義務。惟稅法規範之主要目的仍在於取得國庫所需之資金，探知之手段具有特定之目的性，縱令有所違反倘無礙於真實之發現，亦無裁罰之必要。是故協力義務乃不真正義務，在民事上有所違反未必會成為訴訟之基礎；在公法領域中有所違反亦原則上不生制裁效果，而以證據評價（Beweiswürdigung）上之不利益為著²⁹。納稅義務人於焉所負擔者，乃特定課稅構成要件事實之確認（Feststellungslast）之責³⁰。倘未能有效履行，則稅捐稽徵機關之證明義務，將因此而降低。

（3）不同稅目協力義務之密度：「市場公開」標準之提出

在稅法規範普遍承認納稅義務人負有誠實申報及事實關係闡明之協力義務之後，相

26 在德國稅法上使用比例原則以審查課稅行為者，所著重者乃「過度之禁止」（Übermaßverbot），亦即在租稅權力行使之過程中，應留意者乃國家僅參與市場之分配，尚不得因租稅課徵使納稅義務人在市場中之地位有所變動，俾維持租稅之市場中立性。是故德國聯邦行政法院曾明白指出，倘租稅之課徵已非財產之單純限制，而已涉及財產之無從回復之剝奪，則此等具有「絞殺效果」之租稅已非租稅（daß erdrosselnde Steuern keine Steuern；BVerwGE 96,272）就此憲法規範對租稅權力之限制，在禁止過度之面向上所表現者為「絞殺性租稅之禁止」（Verbot der Erdrosselungssteuer），亦即在個案中租稅之課徵倘若已及於徵收或剝奪之程度，則不得為之。又絞殺禁止之要求在德國近期稅法學說上，已漸有為「半數原則」（Halbteilungsgrundsatz）取代之趨勢，則至少可確認者，乃比例原則之要求在租稅課徵上尚有進一步確認其空間之必要。關於半數原則，見 Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rn.8. 中文文獻，參見葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，行政程序與納稅人基本權，頁115。

27 實務上就此所發生之問題主要集中於個人綜合所得稅之課徵上。所得稅法第76條第1項要求納稅義務人應附具扣繳憑單為結算申報，倘若已領具扣繳憑單未辦理結算申報者，亦發生裁罰之效果。惟稅款既經扣繳，扣繳義務人已將款項解交國庫，一則國庫無損失，二則稅捐稽徵機關尚得依法或扣繳義務人之申報得悉課稅事實。此等針對納稅義務人所為之裁罰恐即難認為具有正當性。

28 Obennayer, VwVfG, § 26 R1 UO5. 另在稅法領域中，Klein 亦認為協力義務之違反原則上僅具證據評價上之效果。Klein, AO Kommentar, § 90 Rn.5.

29 FG Berlin v.12.5.1981, EFG 1982, S.113. zitiert aus Birk, AT, 1988, S.180.

30 BFH v.9.7.86., BStBl. II 87, S.487. zitiert aus Birk, AT, 1988, S.180

關之爭執在稅法領域之中並未得到完全令人滿意的解決，相反地，當吾人思索及於協力義務作為公法上附隨義務之一時，接下來的問題隨即發生：不同之納稅義務人所負擔之協力義務，其密度是否相同？

問題尚須作進一步的思考。一般而言在稅法體系中，依據納稅義務人之身分或者法律上主體地位，租稅之種類可大別為針對個人之租稅（屬人稅）及針對企業之租稅（*Unternehmenssteuer*）³¹。其二者所主要構成協力義務之方式亦有不同。例如，在針對自然人所得課徵之綜合所得稅此一稅目中，納稅義務人所主要負擔之協力義務為主動申報所得，並且於申報後附具扣繳憑單以作結算申報，原則上，除非採行列舉扣除額之申報模式，否則並不負擔單據憑證之保存義務，更無設置帳簿以供查詢之義務³²。惟營利事業或從事營業行為之納稅義務人，其所負擔之義務顯即較為繁瑣。例如要求營利事業必須經過登記方得從事營業、交易過程中應開立或保存憑證、設立帳冊、忍受實地調查等義務。二者雖同為協力義務，但在內容上顯有不同。

不同稅目間所發生之協力義務有強度上之差異，對此提出解釋者，為【**財稅研究第35卷5期，2003年9月，第143頁**】Kirchhof氏。其以為，在所得稅以及薪資稅等涉及多數納稅義務人以自然人身份作為租稅債務之債務人之情形，基本的制度係建立在自動申報（*Selbstveranlagungsprinzip*）此一前提，依據就源扣繳之制度以減省國家機關所支出之課徵成本。惟協力義務之存在並不足以直接推導出稅捐稽徵機關職權調查之終結，僅足以針對不同之行政事項使公權力介入之範圍有所不同³³：

1. 應予以嚴格保護之高度屬人性生活領域

法律所涉及之事實，倘若與自然人一身專屬之權利有密切相關者，則稱為高度屬人性之私人領域（*Privatsphäre*），應受到嚴格之保護。蓋以涉及人身自由權利之事項，乃人性尊嚴之所繫，倘協力之要求密度過高至於有過度侵犯私人領域之虞時，即為協力義務止步之處³⁴。故稅法領域中，關於事實之闡明應放棄「完整而無遺漏」之闡明要求；即令認為有協力義務適用之範圍，亦應採行嚴格之標準，俾確保私人領域之不可侵犯。

2. 市場公開事項

課稅事實所發生之事項倘若非出於私人之領域，而係出於營業活動之範圍（*Betriebsphäre*），則在租稅課徵之過程中容許較大範圍的擴張協力義務。是以自然人所不會發生之義務如設置帳冊、取得憑證、保管憑證等義務，均屬在市場交易中對負擔納

31 Tipke 在稅法教科書上有如此的說明：「所謂的屬人稅或主體稅（*Personalsteuern*），係指在課徵時應考慮及於納稅義務人一身事由（例如家庭狀況、幼兒之扶養、老病之照顧）之稅賦，如所得稅、對自然人所課徵的財產稅。」，根據此一標準，對納稅義務人以自然人地位所課徵之租稅即為屬人稅，對企業課徵者為企業稅，如營利事業所得稅、營業稅等。Vgl. Tipke/Lang, *Steuerrecht*; § 8 Rn. 21. 又關業稅之概念，參見 Hennerkes/Schiffer, *Unternehmenssteuer*, S. 2 ff. Hennerkes/Schiffer 並進一步指出，德國法上的租稅債務人實包括自然人、法人及營業人等不同概念。

32 關於個人綜合所得稅之協力義務，請參見拙著前揭碩士論文，頁 8 以下。

33 相近的見解，見 Wassermeyer, *Die Abgrenzung des Betriebsvermögen vom Privatvermögen*, DStJG, 1980.

34 協力義務以私人生活領域作為界限，參見拙著前揭碩士論文，頁 88 以下。

稅義務之營業人所課賦之義務，其功能主要在達成企業之公開（Betriebsöffnung）³⁵。針對市場公開事項廣泛賦予納稅義務人協力之義務，不僅有便利稽徵之考慮，同時亦存在著租稅中立性（Neutralität）³⁶之考量。乃以租稅之課徵以不影響於廠商之市場競爭力為原則，企業資訊之揭露亦要求以不使營業之秘密外洩為基礎。惟透過租稅資訊之揭露，將使企業之投資訊息正確披露於眾，且降低具射倖性不法行為所造成之不公平，將更具健全市場之效果。

在此一意義之下，尚須進一步探討者乃何一稅目為所涉及之課稅事實為典型之市場公開事項？問題或可反客為主，由納稅義務人係營業人之角度出發。一般言之，營業人所需繳納之稅目，首為營業稅，次為營利事業所得稅（於德國法或日本法上稱作法人稅 Körperschaftsteuer）及其他稅目³⁷。其中尤以營業稅以銷售或消費作為利用市場之對價，最具市場公開之必要。是以後文即以營業稅為對象，探討具體協力義務在營業稅法上之適用。

參、協力義務違反之效果

（一）協力義務之違反：推計課稅效果

協力義務作為稅法上義務之一，與【財稅研究第 35 卷 5 期，2003 年 9 月，第 144 頁】其他義務或者稅法上之主給付義務之不同者，乃在於違反義務所導致之法律效果並不相同。原則上除不具制裁之特性外，主要即在於為輔助事實關係之闡明，在稅法上得以容忍推計課稅：（Schätzung）之使用³⁸，尤其應忍受因推計所導致之對於課稅構成要件事實無法完全掌握及調查清楚。蓋納稅義務人就租稅事實闡明之協力義務一旦有所違反，又難以期待機關得依其他具有效能之手段探知租稅法上有意義之課稅事實時，在稅法上要求稅捐稽徵機關進行完整而無遺漏之闡明，勢不可能。因此，使用有欠精確之事實認定手段即成為稽徵目的實現所必要。德國租稅通則第 162 條規定：「稅捐稽徵機關於課稅基礎（Besteuerungsgrundlagen）無法為完全之調查時，得進行推計。推計之實施，並應斟酌一切於推計有意義之情形決定之。納稅義務人針對其申報之事項未能為完全之闡明（ausreichenden Aufklärungen），或未能為進一步之陳述（weitere Auskunft），拒絕提出代替宣誓之保證（eine Versicherung an Eides Statt verweigert）或違反本法第 90 條第 2 句所定之協力義務時，尤應進行推計。納稅義務人依稅法之規定，應製作帳冊或會計記錄（Bücher oder Aufzeichnungen）而未能提出，或該帳冊或會計記錄未依第 158 條之規定作為課稅之依據者，亦同。」。推計課稅之本旨，乃在於課稅事實之認定過程中，闡明事

35 Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn.385.

36 Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21 Rn.214.

37 Hennerkes/Schiffer, aaO.S.44

38 Hennerkes/Schiffer, aaO.S.19.; Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn.385 帳證完備及誠實申報與推計課稅之不一致，亦為日本法制所指出，參見日本最高裁判所，昭和四十九年九月二十九日所作成之裁判。

實之協力義務未被履踐，由稅捐稽徵機關依蓋然性之衡量，透過類型化之標準（如同業利潤標準、當地一般租金標準等）認定租稅構成要件事實之存在。故就協力義務之制度目的而言，在納稅義務人已盡其協助闡明事實之義務、帳證等課稅事實相關證據方法均已提出，而稅捐稽徵機關猶未能依納稅義務人之協力闡明事實之情形下，則回復職權原則之適用，由稽徵機關逕行調查課稅構成要件事實、作成課稅處分³⁹。

（二）違反協力義務應受行政制裁之行為

在例外之情形下，納稅義務人違反協力義務亦可能受行政制裁。前已言及，協力義務作為，稅法上附隨義務之一，其功能主要在於填補職權調查之不足，並非真正之義務，故在違反時原則上不生裁罰問題⁴⁰。惟發生問題者，乃在於納稅義務人係以違反租稅義務作為手段以逃漏稅捐，或在違反協力義務致使機關無法依他法經職權原則探知課稅事實時，此時協力義務已喪失其補充之本質，應由行政目的思考其有無獨立受裁罰之可能。況行政罰之課處，係具備高度目的考量之行為，乃以不法構成要件之行為在法律上所受保護之法益作為決定裁罰之要素⁴¹【**財稅研究第35卷5期，2003年9月，第145頁**】。尤其經職權原則之分配，在行政程序上機關常負擔有事實闡明之責任，為使舉證責任分配之法則不至成為逃漏稅捐之庇護所，推理上當對協力義務之違反作不同之處理。

肆、我國營業稅法上協力義務及違反之行為態樣

（一）概說

國家機關基於營業之活動所產生之經濟上利益所課徵之稅目，為營業稅。與所得稅並不相同者，乃在於營業稅以營業行為或消費行為作為課稅之基礎，乃以營業額作為計算之依據。惟營業行為不同於其他行為，以市場之存在作為其前提，國家機關為維持市場之秩序及交易關係之順暢，故在營業稅法中除一般性之納稅義務之外，亦廣泛包括各式協力義務以幫助稅賦之徵收，此等義務，亦與所得稅法上課諸自然人單純之申報義務，有內容上之重大差異。

（二）設籍義務（Buchführungs-und Aufzeigepflichten）

39 Hennerkes/Schiffer, aaO.S.18.

40 協力義務之違反，僅在少數案例中可能構成行政不法（Ordnungswidrigkeit），而成為稅法上秩序罰之可罰行為。例如，違反設置會計帳簿之義務或有登載不實之情事等。Tipke/Lang, Steuerrecht, 17Aufl., § 22, Rn.106.

41 展現此一見解者，為大法官會議釋字第503號解釋。針對漏未辦理營業登記、無法開立發票導致漏繳營業稅之行為，向來於我國稅法實務上有「漏稅罰」與「行為罰」之別。前者所要求履行者乃公法上金錢之債，後者所處罰者，乃協力義務之違反。大法官謂：「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，『以達行政目的所必要者外』，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。」，就協力義務以言，於租稅事實得依職權調查確知之前提之下，並無獨立之行政目的，僅係輔助主債務之履行。惟倘課稅事實因協力義務違反而陷於存否不明，無法以職權調查課稅事實時，則協力義務即有其獨立存在之目的矣。關於行政目的作為行政罰之基礎，參見廖義男，行政處罰之基本爭議問題，台灣行政法學會1999年度論文集，元照出版，頁284以下。

營業稅法上所定之協力義務之一，乃在於設籍之義務，乃要求營業人(Unternehmer)須經過登記方得從事營業行為。營業稅法第 28 條前段規定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稅捐稽徵機關申請營業登記。」此為營業稅法上納稅義務人之設籍義務。設籍登記並非取得法律上人格之手段，與營業主體私法上之地位無涉⁴²，僅為稅捐稽徵機關徵收稅捐管理方便而設，而營業人係指從事「銷售貨物、勞務及進口貨物」(營業稅法第 1 條)⁴³，其法律上之組織態樣，可能為自然人、法人或合夥，均應依登記取得統一之稅籍後方得從事營業。就違反設籍義務言，包括營業人未經登記而從事【財稅研究第 35 卷 5 期，2003 年 9 月，第 146 頁】營業行為，以及經登記之營業事項有不實時均有裁罰之規定。前者係依營業稅法第 45：「營業人未依規定申請營業登記者，除通知限期補辦外，處一千元以上一萬元以下罰鍰；逾期仍未補辦者，得連續處罰」，後者則依同法第 46 條規定，「處五百元以上五千元以下罰鍰；逾期仍未改正或補辦者，得連續處罰至改正或補辦為止」。未辦登記，導致機關無法就營業之營業額為完整之調查時，則有推計之效果，稽徵機關得依查得之資料逕為核定(營業稅法第 43 條第 3 款)。

惟在實務上引起困難者，乃在於公司雖已為營業登記，並經稅捐稽徵主管機關准其設籍課稅，然未經目的事業主管機關發給目的事業許可執照而從事營業行為，得否依營業稅法之規定加以裁罰？財政部 75/7/24 台財稅第 7556622 號函指出：「公司組織之營業人，於開始營業前，已依營利事業統一發證辦法之規定申請營業登記，並經稅捐單位核准設籍課稅，但未完成統一發證手續，辦妥營利事業登記前，即行營業，此與營利事業統一發證辦法固有未合；惟事實上稅捐單位既已准其設籍課稅，即不宜再依營業稅法第四十五條之規定處罰。至於營業人未辦妥營利事業登記，倘係因與其他法令規定不合而未獲其主管機關核准，則其先行營業之行為，各該主管機關尚非不得依其他相關法令予以處罰」。應參照該部意見辦理。。故此時原則上不生違反涉及義務問題，乃各該主管機關尚非不得依其他相關法令予以處罰之問題。而辦理設籍登記後，倘營利事業另行辦理註銷登記又於註銷期間續行從事該一營業，亦屬營業稅法第四十五條之適用範圍(財政部 83/1/4 台財稅第 821506638 號函)。

(三) 設置帳簿(Bücher)及會計記錄(Aufzeichnungen)義務

於營業稅稽徵之權利義務關係中，為使營業人銷售貨物或勞務之營業額有效對稅捐稽徵機關揭露，營業稅法規定營業人應設置帳冊(Buchstelle)，並且於一定期限內送交主管機關驗印，俾證明帳冊記載之真實及連續。惟在我國營業稅法中，法律本文並未有

42 故此一登記，乃稅籍登記之屬性，與私法或公司法上人格無必然關係。行政法院 57 年判 300 號判例謂：「公司一經中央主管機關登記並發給執照後即告成立，同時取得法人資格，不因其未依營業稅法第九條及所得稅法第十八條之規定，未向主管稅捐稽徵機關為營業登記及稅籍登記，而否定其公司之存在。」

43 德國銷售稅法第 2 條第 1 句前段亦對營業人有所定義：「營業人，係指以獨立之行為從事業務或職業行為之人。」見 Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz (UStG) Kommentar, 3.Aufl., S.51.

強制性之規定納稅義務人虛設置帳簿，僅在營業稅法施行細則第三十二條第一項有所規定：「營業人依本法第二十三條及第二十四條第一項規定申請改按本法第四章第一節規定計算稅額者（作者註：即改採一般稅額計算方式，而非依特種稅額之計算方式），主管稽徵機關應於一個月內核定。該營業人應於主管稽徵機關指定變更課稅方式之月一日起，依照規定使用統一發票、設置帳簿，並依本法第三十五條規定按期自行申報納稅。」。倘若該一納稅義務人應設置帳簿而未設置帳簿，並未有直接之營業稅法上裁罰效果⁴⁴，故此一義務，認真嚴格言之並非營業稅法上【財稅研究第35卷5期，2003年9月，第147頁】之義務⁴⁵。

雖就營業稅法條文加以觀察，難以導出設置帳簿及會計記錄之強制效力，然而吾人尚不得因此遽而推論，謂營業稅法乃帳簿及會計紀錄絕跡之處。首按納稅義務人已設置帳簿，然未於法定期限之內將帳簿送交主管機關驗印者，營業稅法即設有裁罰之規定。此可見諸營業稅法第四十六條之規定：「營業人有左列情形之一者，除通知限期改正或補辦外，處五百元以上五千元以下罰鍰；逾期仍未改正或補辦者，得連續處罰至改正或補辦為止：一、未依規定申請變更、註銷登記或申報暫停營業、復業者。二、申請營業、變更或註銷登記之事項不實者。三、使用帳簿未於規定期限內送請主管稽徵機關驗印者。」而得知。未設帳簿，導致稅捐稽徵機關無法正確探知或稽核課稅構成要件事實者，營業稅法第四十三條亦規定：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：一、逾規定申報限期三十日，尚未申報銷售額者。二、未設立帳簿、帳簿逾規定期限未記載且經通知補記載仍未記載、遺失帳簿憑證、拒絕稽徵機關調閱帳簿憑證或於帳簿為虛偽不實之記載者。三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。六、經核定應使用統一發票而不使用者。營業人申報之銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關，得參照同業情形與有關資料，核定其銷售額或應納稅額並補徵之。」。而稅捐稽徵機關依查得資料而核定應納稅額之結果，往往即為不利益之結果⁴⁶。是以在實際之結果上，吾人仍可斷言營業稅法上亦存在一定之設帳義務，或至少得將之當作一般性之租稅協力義務加以觀察。

44 於我國法上，所可確定者乃設置帳簿之強制規定並非來自於營業稅法之規範，而係由所得稅法第二十一條加以規定：「（第一項）營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。（第二項）前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使用、保管、驗印、會計處理及其他有關事項之管理辦法，由財政部另定之。」。其裁罰效果，則為所得稅法第一〇五條第二項所規定：「營利事業不依規定，設置帳簿並記載者，稽徵機關應處以六百元以上、一千五百元以下之罰鍰，並責令於一個月內依規定設置記載；一個月期滿，仍未依照規定設置記載者，處以一千五百元以上、三千元以下之罰鍰，並得處以一週以上、一個月以下之停止營業；停業期中仍不依規定設置記載者，得繼續其停業處分，至依規定設置帳簿時為止。」。至於德國法上規範設帳義務，主要見諸於租稅通則第140條以下之規定，但在所得稅法（EStG）第4條第3項及營業稅法（UStG）第22條均有細部規定。Tipke/Lang, Steuerrecht, 17Aufl., § 9, Rn.461.

45 惟在邏輯上，營利事業所得稅課徵之範圍遠廣於營業稅之課徵範圍，是以實際運作之結果，仍使營業稅法上之納稅義務人因此普遍負有設帳義務。而營業稅法亦對違反設帳義務者，規定其一定之法律效果。

46 Hennerkes/Schiffer, aaO.S.18.

（四）使用統一發票等憑證（Buchungsbelege）之義務

為便利稽徵機關核算營利事業之營業額，在我國營業稅法中特別創設統一之銷售憑證，即統一發票，用以作為營業額之課徵基礎。除經財政部核定之小規模營利事業得以免用統一發票者外，均應開立並交付統一發票。營業稅法第 32 條第 1 項首先規定：「營業人【**財稅研究第 35 卷 5 期，2003 年 9 月，第 148 頁**】銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票。」，故合於營業稅法所規範之營業行為，均有使用發票之義務。惟違反統一發票之使用義務者，依其違反之態樣有下列不同之效果。例如營業稅法第 44 條規定：「財政部指定之稽查人員，查獲營業人有應開立統一發票而未開立情事者，應當場作成紀錄，詳載營業人名稱、時間、地點、交易標的及銷售額，送由主管稽徵機關移送法院裁罰⁴⁷。」。於實務上，漏開發票之行為經查獲則常係依營業稅法第 55 條之規定：「應就其未取得憑證……經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」或依營業稅法第 52 條規定：「營業人漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額經查獲者，應就短漏開銷售額按規定稅率計算稅額繳納稅款外，處一倍至十倍罰鍰。一年內經查獲達三次者，並停止其營業。」⁴⁸。

（五）自動申報（Veranlassung）之義務

所謂自動申報，係指營業人在營業稅稽徵之法律關係中，應自動向稅捐稽徵機關申報說明其銷售狀況、陳報統一發票之使用情形。營業稅法第 35 條規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報」。違反此一義務者，則依同法第 49 條之規定課處滯報金及怠報金：「營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於四百元，最高不得多於四千元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於一千元，最高不得多於一萬元。其無應納稅額者，滯報金為四百元，怠報金為一千元。」。

（六）違反營業稅法上協力義務之法律效果

（1）違反協力義務，構成租稅罰之構成要件與德國法制相較，在我國營業稅法中違

47 稅捐稽徵法於民國八十一年十一月二十三日增訂第五十條之二，該條前段規定謂：「依本法或稅法規定應處罰鍰者，由主管稽徵機關處分之，不適用稅法處罰程序之有關規定。」故現行營業稅法關於漏開發票之不法行為，已非由法院裁罰矣。又關於開立統一發票等憑證之義務，詳細之討論參見黃茂榮，憑證義務及營業稅憑證之開立時限，財稅研究三十五卷二期，頁七以下。

48 關於漏進、漏銷及其他裁罰，見洪家殷，對營業人漏進、漏銷及逃漏營業稅之處罰，台灣本土法學雜誌，第 21 期，頁 25 以下。

反租稅上協力義務之行為，最主要之特徵即在於均構成租稅罰之構成要件⁴⁹。其中固有性質上接近於怠金亦即執行罰（Zwangstrafe）性質之【**財稅研究第35卷5期，2003年9月，第149頁**】制裁⁵⁰，惟絕大多數均以裁罰之方式出現。故短漏開發票本身即構成可罰之行為；公法上金錢之債則透過「補稅罰」以一定倍數之數額追回⁵¹，未必具備處罰之屬性。此外，違反自動繳納義務之營利事業會遭稅捐稽徵機關依營業稅法第49條課處滯報金、怠報金、滯納金，以一定之數額為上限，按日計算，性質上亦較接近當然發生之公法之債所生利息，亦不具秩序罰之性質。

以單純違反協力義務之行為作為租稅上裁罰事由，所主要發生之法制上難題有二。其一為租稅法上可罰之構成要件數因此增加，不可避免使得租稅法上單一行為同時構成多數不法之構成要件之風險倍增。其二為比例原則之考量：蓋協力義務並非主義務，並無直接滿足國庫需求之目的，應受嚴格比例原則之拘束。則倘若稅捐稽徵機關另有他法足以探知稅捐事實時，以違反協力義務作為裁罰依據即有違反比例原則之嫌。蓋於行政上，課稅事實之闡明仍以職權原則為基礎，過度擴張協力範疇致使行政機關從此垂拱而治，恐為憲法秩序所不許也。

（2）違反協力義務，構成推計事由

在營業稅法上違反協力之義務得構成推計之事由者，乃以營業稅法第43條所規定為主：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：一、逾規定申報限期三十日，尚未申報銷售額者。二、未設立帳簿、帳簿逾規定期限未記載且經通知補記載仍未記載、遺失帳簿憑證、拒絕稽徵機關調閱帳簿憑證或於帳簿為虛偽不實之記載者。三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。六、經核定應使用統一發票而不使用者。」。是故在協力義務未能履行之時，機關首依職權調查認定事實，倘職權調查已盡其能事而仍未能就租稅債之關係完全闡明時，則得依同業利潤標準逕為推計⁵²。

49 針對租稅法上一般性之秩序違反行為（Steuerordnungswidrigkeit），在德國租稅通則第378條以下有處罰之規定。惟所課處之罰鍰（Geldbuß）以十萬馬克為限。Hennerkes/Schiffer，aaO.S.40.

50 主要如營業稅法第45條針對違反涉及義務之營業人之連續處罰。

51 就此以言，補稅罰既以回復公法上之債權為主要目的，則性質上亦非純然之裁罰，毋寧如租稅之核退一般，具有公法上不當得利之性質。

52 在法制上，因協力義務之違反導致推計之結果，尚包括所得稅法上之帳證設置記載不全之情形。此可參見最高行政法院91年1399號判決：「『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。』『本法第八十三條所稱之帳簿文據，其關係所得額之一部或關係課稅年度中某一期間之所得額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得資料或同業利潤標準核定其所得額。』分別為所得稅法第八十三條第一項及同法施行細則第八十一條所明定。所謂未提示，兼指帳簿文據全部未提示，或雖提示而有不完全、不健全或不相符者均有其適用。」。

伍、結論

協力義務，指在租稅課徵程序之中，課予納稅義務人協助機關探知課稅【**財稅研究第35卷5期，2003年9月，第150頁**】事實或闡明租稅法律關係之義務，乃稅法上普遍存在之制度，無論係稅捐稽徵法等原則性之基礎法律，或各別稅法領域中，均多多少少可以發現法律規範除課人民以納稅義務外，另外規定之誠實義務、申報揭露義務等。大法官解釋過；去未曾正視協力義務與主義務之不周，乃具有附隨義務之屬性，應受比例原則高度之拘束，審慎思考義務規定之目的安在。從而針對不同義務違反時所發生之效果亦未區辨，導致在「補稅罰」及「行為罰」二種處罰態樣中，未能明確釐清其主從關係⁵³。實則就協力義務而言，原則上既不構成可罰行為，所應從事者，乃在立法論上重新思考「行為罰」之存在理由。適逢大法官釋字五三七號解釋明文正面承認「協力義務」作為租稅法上義務之一種，藉此機會釐清稅法上之義務體系，實足以為日後一行為二罰之問題在我國稅法上之徹底解決，預作準備。另方面言之，協力義務既以高度之合目的性考量作為其特徵，則各自具有不同目的之，不同稅目，其所考量者更及於不同稅目間之特性。本文以營業稅為例，說明在市場公開領域之中，納稅義務人所負之誠實公開義務及於何種程度。所終局期待者，乃透過相關問題之討論，對稅法學之基本問題能有更加深入之理解。【**財稅研究第35卷5期，2003年9月，第151頁**】

53 洪家殷，財稅研究34卷6期，頁59。