

刊登於法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 95-122 頁。

稅務行政上附隨義務

李介民

靜宜大學法律學系助理教授

摘要

誠實信用原則為公私法領域共同存在的法律原則，附隨義務源於誠實信用原則，行政法上附隨義務雖很少被引用，但在行政法律關係上當然存在此一概念。本文嘗試借用民事法上附隨義務的概念與體系，旨在建構行政法上附隨義務的法源依據、方式、類型及其界限。此外，探討租稅法律關係的主給付義務、從給付義務與附隨義務，對於違背租稅程序法上附隨義務者，尤其是當稅捐行政機關一方違反時，納稅義務人該承受的法律責任及其救濟管道。

目次

壹、前言

貳、民法上附隨義務

參、行政法上附隨義務

肆、稅捐法上主給付義務、從給付義務與附隨義務

伍、結語

壹、前言

行政機關具有專業的知識，且涉及相關法令解釋的運用，其掌握的資訊較一般人民迅速且充足。行政機關給予人民協助或指導，在不同的機關間對於同一個事實，本不宜有不同的法律上評價；對人民而言，所獲得的協助或指導是對人民所為之保證，使人民可預見其法律上負擔或利益，具有法安定性作用。行政機關給予人民協助或指導，在行政程序中有其義務【法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 95 頁】性，人民所相信者不是其法律效果，而是信賴該評價，此一信賴源自誠實信用原則¹。

行政法上附隨義務（Nebenpflicht）一詞，在行政法學領域很少被引用；但附隨義務

關鍵詞：附隨義務、誠實信用原則、給付忠誠義務、協力義務、保護義務

¹ 李介民，提供稅務資訊之研究——兼論稅捐稽徵法第三十三條第三項規定，中正財經法學，創刊號，2010 年 1 月，377 頁。

在民事法上，不論是學說或實務上已是一成熟的理論，並被實務所援引。國內學者有以民法的概念來探討稅法的協力義務，如謂稅捐法上義務，可依其義務內容分為繳納義務與行為義務，後者之於前者猶如債法中之主給付義務與附隨義務，附隨義務之功能在於維護主給付義務的實現，沒有主給付義務通常即無所謂的附隨義務²；或謂協力義務係公法上債之附隨義務，其係由民法所繼受的概念，在債之關係中，當事人以意思表示所作成的法律行為中，依契約之目的所發生的義務為給付義務，而依契約履行所導出之其他附隨義務，協力義務即屬其一³。此等借用民法概念所導出的附隨義務，究屬債權債務關係的權利義務內容，抑或是稅務行政權力作用的行為義務類型？又此等附隨義務在主給付義務不存在時，稅捐法上義務人是否仍須負擔協力義務？上開論述似乎認為僅有稅捐法上義務人有附隨義務，難道稅捐機關在稽徵程序上沒有附隨義務？以上種種問題，牽涉納稅義務人基本權利保障，其與民法債之關係上附隨義務容或有所不同，有待本文進一步釐清。

貳、民法上附隨義務

一、附隨義務源於誠實信用原則

誠實信用原則的適用，在於斟酌各種情事後，公平衡量當事人間的利益，如當事人間之契約內容係因不公平的協商優勢下所導致，使一方當事人受到不公平的負擔，則可依誠實信用原則加以適當修正。而誠實信用原則所欲保護的利益，不僅是當事人間的利益，還擴及於第三人的利益或公共利益⁴。然誠實信用原則不僅是私法上的帝王條款，在公法上也有適用⁵。【法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 96 頁】

而誠實信用原則所欲規範者，乃給付義務如何被履行，該原則具有補充性功能，其為不同種類之附隨義務的基礎，包括涉及給付之附隨義務，與保護他人當事人完整性利益的保護義務。附隨義務是為確保契約目的之達成，而創設或補充的義務群⁶。

二、給付義務與附隨義務

民法上債權債務關係是建立在給付義務上，主給付義務乃債之關係的要素，指債之關係上固有、必備、自始確定，並用以決定債之關係類型的基本義務。在雙務契約，主給付義務構成對待給付，有同時履行抗辯之適用，若有違反主給付義務者，因可歸責於債務人之事由，致給付不能、給付遲延或不完全給付時，債權人得請求損害賠償或解除

2 柯格鐘，稅捐協力義務與推計課稅，臺灣大學法律學研究所碩士論文，1998 年 6 月，45 頁。

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，35 卷 5 期，2003 年 9 月，139-140 頁。

4 姚志明，誠信原則與附隨義務——民法研究會第二十三次學術研討會記錄，法學叢刊，184 期，2001 年 10 月，137-138 頁。

5 蔡章麟，論誠實信用原則，社會科學論叢（第一輯），臺灣大學法學院，1950 年，9 頁；吳庚，行政法之理論與實用，增訂八版，2003 年 8 月，58-59 頁；張進德，誠實信用原則應用於租稅法，2008 年 10 月，81 頁。

6 姚志明，同註 4，138 頁。

契約⁷。

債之關係除主給付義務外尚有從給付義務，從給付義務乃為準備、確定、支持及完全履行主給付義務之具有本身目的之獨立性附隨義務，或稱為與給付有關之附隨義務⁸。從給付義務具有輔助功能，旨在促進實現主給付義務，使債權人的給付利益獲得最大可能的滿足，如告知義務、協力義務及計算義務⁹。其發生之原因有三：基於法律明文規定、當事人約定與誠實信用原則及補充的契約解釋¹⁰。從給付義務僅具有補充主給付義務的功能，而無其他個別的意義，故得獨立依法起訴請求；在雙務契約是否立於對待給付，則視其對契約目的之達成是否必要而定。從給付義務未被履行時，可能導致主給付係不正確或無意義的履行。債務不履行是否能解除契約，亦以對契約目的之達成是否必要為判斷¹¹。

附隨義務在確保主給付義務及債之關係的發展，其並無本身之目的，乃非獨立性附隨義務，或稱與給付無關之附隨義務，並未賦予債權人一履行請求權。附隨義務之發生，係以誠實信用原則為依據，該原則為法定附隨義務以外之補充附隨義務的基礎¹²。附隨義務具有保護功能，一方當事人須善盡必要注意，以維護他方【**法學新論第34期，2012年2月，第97頁**】當事人人身或財產上利益不受侵害，如保護義務、闡釋義務、照顧義務及保密義務（不作為義務）¹³。附隨義務係隨著債之關係的發展，於個別情況要求當事人的一方有所作為或不作為，以維護相對人的利益。

三、違反附隨義務的法律效果

附隨義務原則上非屬對待給付，若有違反附隨義務者，不發生同時履行抗辯。若附隨義務的違反而侵害債權或侵害法定保護義務時，係可歸責於債務人之事由，得按民法第二二七條不完全給付規定，債權人依關於給付遲延或給付不能之規定行使其權利，即依債務不履行規定，請求損害賠償¹⁴。

至於附隨義務的不履行，原則上債權人得否解除契約，有採反對見解者，認為僅能就其損害請求賠償¹⁵；有採肯定見解者，認為當債務人基於保護義務須為一特定的保護措施，而債務人拒絕時，為預防急迫危險之發生，則准許債權人對債務人提起須為特定

7 王澤鑑，債法原理，基本理論債之發生（第一冊），2006年9月，39-40頁；詹森林，出賣人附隨義務之實務發展——最高法院裁判之研究，法令月刊，61卷3期，2010年3月，393頁；劉士豪，勞動契約的主要義務與附隨義務之研究，銘傳大學法學論叢，5期，2005年12月，3頁。

8 姚志明，同註4，143頁。

9 王澤鑑，同註7，44頁。

10 王澤鑑，同註7，40頁；詹森林，同註7，394頁。

11 王澤鑑，同註7，41頁。

12 姚志明，同註4，141頁。

13 王澤鑑，同註7，45頁；詹森林，同註7，395頁。

14 王澤鑑，同註7，47頁。

15 王澤鑑，同註7，43頁；劉士豪，同註7，4頁。

行為之訴訟，同時損害賠償請求權及解除權或終止權均存在¹⁶。蓋附隨義務的不履行，若導致債權人喪失訂約目的之結果，則債權人得以解除契約¹⁷。

參、行政法上附隨義務

現代法治國家或社會國家所取向的行政，負有照顧義務，公務員不僅為國家處理事務，同時也是國民的協助者。從而，國家負有提示（Hinweis）、關懷（Fürsorge）、照顧（Betreuung）、提供資訊（Auskunft）、闡釋（Aufklärung）、提供諮詢（Beratung）等附隨義務¹⁸。另外，人民本身亦是國家行政作用的參與主體，其對於促進行政目的之達成，參與行政程序的過程，亦負有附隨義務。行政法上附隨義務本身必須是法律義務，而非一般倫理上、道德上義務，且具體的行政法上法律關係以此為基礎。從行政法上法律關係來看，附隨義務不是實體法上規範，而是側重在程序法方面，該等義務群可能由法規明定，亦可能是行政機關本於職權為之。【法學新論第34期，2012年2月，第98頁】

一、法源依據

（一）作用法上明定

作用法上附隨義務若涉及可獨立被執行的忍受義務，其本身必須要有法定的授權，如行政機關為調查事實及證據，得派員至當事人處所進行調查及蒐集證據資料，而當事人有配合調查的忍受義務，如所得稅法第八三條第二項就地調查之忍受義務。或者涉及人格權的保護義務¹⁹，如稅捐稽徵法第三三條之保密義務。

（二）組織法為依據

行政機關在法律適用上有提供資訊的附屬權限²⁰，依「財政部各地區國稅局組織通則」第十九條規定訂定該國稅局辦事細則，如財政部臺北市國稅局辦事細則第六條規定關於稅務法令疑義之請釋及解答。關於提供資訊的法源基礎，僅在組織法上找尋到依據，在作用法上則付之闕如。

（三）以行政行為為依據

行政機關在行政程序上對於申請人雖未負有義務，但基於時間上適當性，給予程序上當事人職務上協助²¹。財政部要求各級稅捐機關本於愛心辦稅精神，主動協助輔導人民履行其納稅義務，以關於提供諮詢為例，有依「財政部○○○國稅局稅務志工服務工

16 姚志明，同註4，141-142頁。

17 詹森林，同註7，406頁。

18 Tipke, in: Tipke/Kruse, AO, 2005, § 89 Tz. 2.

19 Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 6. Aufl., 2001, § 9 Rn. 33.

20 Roman Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 2005, Vor § 204 Tz. 7. W. Schick, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 2004, Vor § 204, Rz. 7.

21 Kopp/Ramsauer, VwVfG, 9. Aufl., 2006, § 25 Rn. 8.

作計畫」，於國稅局服務科服務股掌理稅務查詢事項之解答的納稅服務；有依「○○縣(市)地方稅務局推行志願服務制度實施計畫」，於地方稅務局服務課掌理納稅服務，該項制度採取集中式電話服務中心模式，就其內容偏重政令宣導、稅捐申報之輔導，及對於不服繳納稅捐金額救濟期間之請示等，通常是以口頭或電話向相對人說明的行政指導。而財政部頒布之「稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點」，其法律性質係財政部對所屬國稅局或各縣市稅捐稽徵處，依其職權為規範機關內部業務處理方式之運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定，屬作業性行政規則。乃稅捐機關為暢通納稅義務人申訴管道，增進徵納雙方意見溝通，以減少爭議。

由於人民可能因不瞭解法令，為避免其多繳納稅捐或被處罰，稅捐機關本於愛心查稅精神，依財政部七十六年五月六日台財稅字第七五七一七一六號函：「依遺產及贈與稅法第五條規定，以贈與論課徵贈與稅之案，【法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 99 頁】自本函發布之日起，稽徵機關應先通知當事人於收到通知後十日內申報，如逾限仍未申報，並經課稅確定者，始得依同法第四十四條規定處罰。」依此一行政函釋意旨，此種視同贈與之情形與一般贈與案件一旦發生逃漏稅，即受處罰而有所不同²²，乃稅捐機關基於照顧保護義務，藉由解釋性行政規則作為附隨義務的規範。

二、賦予附隨義務的方式

行政法上所採用的附隨義務群，主要是依實體法上作成行政處分之前、過程中或終結時，不論是在行政機關或相對人方面，具有的實體或程序上的附隨義務。

(一) 依法令規定

行政機關依法令規定所須履行的附隨義務，有基於作用法或組織法上的權限，或本於照顧義務或保護義務，當事人依法令所應履行的附隨義務，主要是程序上協力義務與協力負擔²³。前者如稅捐機關之調查人員，為調查課稅資料，得要求個人提供有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢（稅捐稽徵法第三十條第一項參照）。若納稅義務人拒絕提示帳冊文書及有關課稅資料、文件者，或無正當理由而拒不到達備詢者，則可處以罰鍰（同法第四六條參照）；後者如行政機關基於調查事實及證據之必要，要求當事人提供必要之文書、資料或物品，或行政機關為瞭解事實真象，於實施勘驗時通知當事人到場（行政程序法第四十、四二條參照），若當事人不履行上述行為義務，可能承受因調查證據所產生之不利益結果，但不會被處罰；而該等協力上附隨義務之所以具有正當化的重要性，僅在於減輕行政機關實現其法定任務的舉證責任。

(二) 以附款方式

22 陳清秀，稅法總論，最新版，2010 年，456 頁。

23 Stelkens/Bonk/Sachs, a.a.O. (Fn. 19), § 9 Rn. 32.

人民在實體行政法上的附隨義務，主要是作成行政處分時，以附隨義務作為附負擔的附款方式，要求人民履行該特定的負擔²⁴。既然人民因附負擔的授益行政處分而負有履行負擔的附隨義務，該負擔之科予不得違背作成行政處分之目的，即實現公共利益，並應與該處分之目的間具有正當合理之關聯性（行政程序法第九四條參照），即附隨義務的賦予不能違反禁止不當聯結原則，此為在個案上附隨義務的一種界限。

（三）基於誠實信用原則

關於契約之履行，除主給付義務【**法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 100 頁**】義務、從給付義務外，解釋上亦包括附隨義務。行政機關與人民雙方締結行政契約，基於誠實信用原則與照顧義務，行政機關得就相對人契約之履行，依書面約定之方式，為必要之指導與協助（行政程序法第一四四條參照）。另依行政程序法第一四九條規定：「行政契約，本法未規定者，準用民法關於之規定。」所謂準用，並非完全適用，應於性質不相牴觸之範圍內，方得準用。例如行政機關與人民締結公法上委任契約，受任人就委任事務進行狀況有向委任人報告義務（準用民法第五四〇條）；行政機關與人民締結公法上寄託（保管）契約，第三人就寄託物主張權利而提起訴訟或扣押者，受寄之行政機關對寄託人有通知義務（準用民法第六〇一條之一）。

三、附隨義務的類型

如前所述，許多程序法上附隨義務的法源依據是不成文法，而且是基於具體的行政法上實體法律關係所衍生出來，茲依主體之不同說明如下：

（一）行政機關

行政機關在處理某一實體法律關係時，就事件內容涉及當事人個人利益範圍，應給予當事人閱覽卷宗的權利，此乃行政機關有提供查閱的附隨義務。在秩序行政方面，當集會、遊行時，警察人員須到場維持秩序。主管機關依負責人之請求，應到場疏導交通及維持秩序（集會遊行法第二四條），警察機關與集會遊行申請者間有合作義務；在社會安全行政方面，直轄市、縣（市）主管機關得依兒童及少年之父母、監護人或其他實際照顧兒童及少年之人之申請或經其同意，協調適當之機構協助、輔導或安置兒童及少年（兒童及少年福利法第三三條第一項），使直轄市、縣（市）主管機關負有協調（Koordinierung）義務；在關務行政方面，貿易進口物資如採用逐批驗估後稅放，報關案件勢必造成積壓情事，為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查（關稅法第十八條第一項前段）。即進口貨物先根據納稅義務人申報之完稅價格及稅則號別，先行徵稅驗放，事後審查，如重行核定完稅價格或稅則號別，發生短徵或溢徵稅款者，由海關分別通知納稅義務人補繳或具領，使海關負有加

24 Stelkens/Bonk/Sachs, a.a.O. (Fn. 19), § 9 Rn. 30.

速處理 (Beschleunigung) 義務。以及在其他人民依法申請的事件中，基於事實的客觀公正性、禁止過度原則與程序公平原則，行政機關對於人民負有照顧義務。即便是行政程序中相對人負有協力義務，亦不能免除行政機關上開諸附隨義務²⁵。

(二) 相對人

不論是行政機關本於職權或基於【法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 101 頁】人民申請而展開行政程序，在事件進行中行政機關為闡明事實真相，人民有配合調查與陳述的附隨義務。在環保公害事件中，主管機關發現公私場所有遭受輻射曝露之虞時，得派員攜帶證明文件進入檢查或偵測其游離輻射狀況，並得要求該場所之所有人、使用人、管理人或其他代表人提供有關資料 (游離輻射防護法第二十條第一項)，乃人民有容許行政機關進入與檢查的忍受義務。為落實個人資料之保護，行政機關為執行資料檔案安全維護、業務終止資料處理方法、國際傳輸限制或其他例行性業務檢查而認有必要或有違反本法規定之虞時，得派員攜帶執行職務證明文件，進入檢查，並得命相關人員為必要之說明、配合措施或提供相關證明資料 (個人資料保護法第二二條第一項)，有到場備詢 (陳述) 及提示文書資料的附隨義務。此外，在稅務行政上，稅捐機關關於租稅稽徵程序有依職權調查原則而進行，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 (釋字第五三七號參照)。

四、附隨義務的界限

行政法上附隨義務相較於民法上附隨義務，非側重在實體法律關係，而係在程序法律關係。尤其行政作用係屬干預行政者，對於如何確保人民基本權利的維護，較之主要義務的保障不遑多讓。

行政程序的開始，有依人民申請而開始，有依法定職權而發動。惟行政程序一經開始，除當事人自行提出證據外，行政機關應依職權調查事實及證據。此時，行政機關在法律的授權下，得適時地要求當事人履行其法定的附隨義務。然而行政機關對於當事人履行附隨義務並非毫無界限，其界限主要有三：

(一) 法律上規定

法律對於行政機關授予權限，使其得據以行使公權力，然法律上授權同時構成該被授權的行政機關，其行使公權力的界限。法律若有對行政機關課以附隨義務，同樣地行政機關是否或該如何履行其附隨義務，亦以法律上規定為其界限；相對地，人民對於要

25 Stelkens/Bonk/Sachs, a.a.O. (Fn. 19), § 9 Rn. 35.

承受附隨義務的負擔，主要在協助闡明事實，就其範圍限於其能力得以支配與認識者²⁶。

【法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 102 頁】

（二）比例原則

為維護人民的人格權，行政機關在從事干預行政時，應考量其期待可能性與比例原則。須知附隨義務的建立並不是在減輕行政機關的責任與任務²⁷，例如行政機關為調查之事項，並非法律上重要的事實關係，或該事實關係所涉及的公法上債權債務已罹於消滅時效，或該事實關係涉及公眾所周知的事實或行政機關職務上知悉的事實，則當事人之陳述顯然不具有任何闡明功能²⁸。此時，行政機關要求人民履行協力義務，則欠缺必要性。

（三）禁止不當聯結原則

人民因授益處分而負有履行負擔之附隨義務，該負擔之科予不得違背作成行政處分之目的，並應與該處分之目的間具有正當合理之關聯。此外，在未有法律明文授權的情形，行政機關不得僅為減輕自身的工作負擔，要求相對人承受附隨義務的不利益²⁹。

肆、稅捐法上主給付義務、從給付義務與附隨義務

一、稅捐法上主給付義務、從給付義務

稅捐債務為法定之債，當稅捐構成要件事實滿足時，即發生稅捐債務，乃納稅義務人對於稅捐債務負有繳納義務，至於如何形成具體的稅捐債務，則有賴稅捐的課徵，藉由行政處分以核課稅基、稅額。而證明稅捐發生之法律事實在納稅義務人的管領之下，因此法律課以納稅義務人行為義務，此行為義務為納稅義務人之協力義務，而前述納稅義務人的繳納義務與行為義務間之關係，學理上有謂類似民事債法中之主給付義務與附隨義務³⁰。給付義務之目的在於確保債權人之履行利益，而附隨義務則在確保債權人之持有利益或完整利益。納稅義務人的主給付義務為稅捐之繳納義務，因稅捐為無對待之金錢給付，則稅捐機關代表租稅債權人有受領稅捐之主給付義務。至於若發生由納稅義務人以外之第三人，因租稅之轉嫁，而在經濟上實際承擔該租稅，於具有法定原因時，得請求退還其承擔之租稅退給³¹，或溢繳租稅之返還，則屬稅捐機關對於納稅義務人的

26 陳愛娥，行政程序制度中之當事人協力義務，收錄於：台灣行政法學會主編，當事人協力義務／行政調查／國家賠償，2006 年 11 月，28 頁；蕭文生，行政執行制度中之當事人協力義務，收錄於：台灣行政法學會主編，當事人協力義務／行政調查／國家賠償，2006 年 11 月，92 頁。

27 Stelkens/Bonk/Sachs, a.a.O. (Fn. 19), § 9 Rn. 37.

28 陳清秀，同註 22，467 頁；蕭文生，同註 26，28 頁。

29 陳愛娥，同註 26，28 頁。

30 黃茂榮，稅捐法上之登記義務，收錄於：稅法總論（第一冊），2002 年 5 月，457 頁。

31 例如依加值型及非加值型營業稅法第 15 條第 1 項規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」另依同法第 39 條規定，營業人申報之溢付稅額，由營業人留抵應納營業稅或退還之。請參閱陳敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論，39 期，1989 年 6 月，374 頁。

金錢【法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 103 頁】給付義務³²。

主給付義務內容的產生，固係基於法律規定（法定租稅債務），惟其本質係緣自於量能課稅原則。所謂量能課稅原則，乃衡量稅捐負擔能力而課稅之原則，納稅義務人現實上負擔稅捐之支付能力，係以其藉由經濟活動所產生之成果，扣除納稅義務人為其自身所必須支付的成本費用，以所剩下可能支配之金錢、財產與利益，作為客觀上足以支付稅捐的負擔能力³³。因此法律藉由選擇課稅對象及課徵之強度，要有合理正當性，即基於公共利益之平等犧牲義務，依客觀的衡量標準，使納稅義務人的負擔能力符合平等原則³⁴。當法律基於量能課稅原則，就稅捐主體、稅捐客體、稅基、稅率及稅捐主體與稅捐客體之間的歸屬事先加以明定，事後當稅捐構成要件事實發生時，即產生抽象的主給付義務內容。

而主給付義務內容的具體化，有賴稅捐稽徵程序的運作，不論是稅基的認定或稅額的核課，其前提有賴稅捐機關依法定程序展開調查，在職權調查原則下，稅捐機關對於當事人有利或不利事項均須予以注意。此外，法律授權稅捐機關調查的手段、方法以及程序，稅捐機關應確實遵守。蓋主給付義務內容的形成，係經由稅捐機關查核帳簿憑證內容予以相互勾稽，以確認其所表彰事實的真實性；亦可藉由調查納稅義務人的資產淨值、資金流程或營業資料，而瞭解是否有逃漏稅的事實，經由此等調查手段將稅捐債務予以具體化。

至於稅捐法上從給付義務（Neben-leistungspflichten），即德國租稅通則第三條第三項所稱各種附帶給付，如利息、滯報金、怠報金、滯納金及短估金等在內。此等從給付義務係附帶於主要的稅捐債務所生之從屬債務（或附帶債務³⁵），與民法上從給付義務不同，僅以法條明文列舉者為限。蓋從給付義務的形成，在稅法未有特別規定時，於其性質近似範圍內，可準用有關稅捐的規定（稅捐稽徵法第四九條前段），此在宣示從給【法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 104 頁】付義務須以法律明文為限³⁶。進一步而言，利息部分，乃是公法上稅捐債務加計利息，其利率之計算，按稅捐稽徵法第三八條第三項規定，依各年度一月一日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息為之；滯報金、怠報金部分，學理上認為滯報金等具有抑制預防的性質，係稅法上發生督促稅捐義務人將來應依限履行申報義務作用之特別督促手段。同時，滯報金等就其根據租稅義務人過去未申報或未準時申報租稅之行為而給予不利益而言，具有制裁之作用³⁷。臺灣實務見解認為係對納稅義務人違反作為義務所為之制裁，乃針對不履行或未準時履行租稅

32 黃源浩，同註 3，139 頁。

33 柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，14 期，2007 年 12 月，61 頁。

34 葛克昌，量能原則與所得稅法，收錄於：稅法基本問題，1996 年 4 月，202 頁。

35 陳敏，租稅法之附帶給付，政大法學評論，54 期，1995 年 12 月，89 頁。

36 陳清秀，同註 22，411、418 頁；黃源浩，同註 3，139 頁（註解 15）。

37 陳敏，同註 35，90、97 頁；陳清秀，同註 22，412 頁。

申報義務，所加徵之金錢給付，其性質為行為罰³⁸。至於滯納金者，則對於已屆清償期而未依規定於繳納期限內納稅，促使義務人履行其繳納義務的手段³⁹。上述從給付義務或係對於人民自由權利的限制，或係本於處罰法定原則，皆須有法律明文規定，當與民法所稱從給付義務可藉由契約約定，或逕由誠實信用原則所導出而不同。

二、納稅義務人的附隨義務

附隨義務的功能，主要在於維護或協助主給付義務的實現。若沒有主給付義務，是否即無所謂附隨義務？在稅捐法上縱使納稅義務人無繳納義務，或是否有具體繳納義務尚未清楚以前，其依稅法規定已存在行為義務，且常因尚無繳納義務便已盡其行為義務，例如營利事業之設籍登記與設帳義務發生時，通常尚無繳納義務⁴⁰。至於納稅義務人的附隨義務有那些，茲說明如下：

（一）附隨義務的類型

納稅義務人附隨義務的類型，主要有二：給付忠誠義務、協力義務。首先，所謂給付忠誠義務，指債務人須盡一切力量為準備、履行並確保給付的成果，該義務乃為確保主給付之補充性附隨義務，對於侵害或危及債之目的或給付成果之事項，則不得為之⁴¹。倘若納稅義務人有意規避其給付忠誠義務，事先不當利用法律上之形式或法律行為，即濫用稅法以外的法律所賦予從事私法行為的形成自由，對課稅構成要件的經濟解釋（實【法學新論第34期，2012年2月，第105頁】質法律解釋），或對事實關係的經濟判斷（實質事實認定），以非常規方式規避稅法的強制規定，此時不再單以事項外部之表現形式而以內部的經濟的實質表示為解釋方法，應容許稅捐機關依相當的事實適用課稅構成要件，就脫法避稅行為或隱藏行為加以調整，產生依常規行為相同的稅捐法律效果⁴²（稅捐債務），此種調整脫法避稅的法則稱之為實質課稅原則。依稅捐稽徵法第十二條之一第一、二項規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」之一般防杜條款⁴³，即稅捐之課徵除依據法律形式外，亦須衡量經濟的實質。上

38 釋字第356號參照。

39 釋字第472號參照；陳敏，同註35，91頁。

40 黃茂榮，同註30，457-458頁。

41 姚志明，同註4，144頁。

42 陳清秀，稅法之基本原理，1993年9月，259頁以下；葛克昌，信託行為與實質課稅原則，收錄於：行政程序與納稅人基本權，2002年10月，331頁；黃茂榮，稅捐的構成要件，收錄於：稅法總論（第一冊），2002年5月，277頁；黃俊杰，納稅者權利保護，二版，2008年1月，72頁。

43 請參閱釋字第420、515號。另稅法規定有個別的防杜條款，如所得稅法第43條之1規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」之利用移轉計價方式規避營利事業所得稅的防杜條款；或如土地稅法第5條之2規定：「受託人就受託土地，於信託關係存續中，有償移轉所有權、設定典權或依信託法第三十五條第一項規定轉為其

開法律賦予稅捐機關調整稅捐債務的權限，當納稅義務人所負繳納義務的前提事實，因其事前利用脫法避稅行為規避，致使納稅義務人的稅捐債務不存在，為還原稅捐債務而容許稅捐機關加以調整，俾使納稅義務人的主給付義務得以履行。

其次，稅捐程序法上因其公益之本質，要求適用職權調查原則，固在強調稅捐機關有依職權探知、闡明事實的舉證責任，以及本於合義務性裁量，就當事人有利及不利事項一律注意，不受當事人主張之法律關係所拘束，以盡其調查之能事⁴⁴；惟有關納稅事項為納稅義務人所掌握者，徵納雙方基於協同原則（Koopemtion-【法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 106 頁】smaxime）藉由法律課以納稅義務人協力完成的附隨義務，使納稅義務人負有協助闡明事實的共同責任，以減輕稅捐機關的舉證責任。徵納雙方因此成為一責任共同體，惟基於稅捐機關是公共利益的受託者，最後決定權仍歸稅捐機關享有⁴⁵，因而稅捐機關仍負有實現給付利益的舉證責任。

所謂協力義務，乃指徵納雙方負有合作完成履行債務之要件，排除危及達成課稅目的與繳納稅捐之一切障礙，完成此行為的義務。如納稅義務人有申報、設置帳簿憑證、取得及給予憑證、設籍登記及報告等附隨義務，使稅捐繳納義務能如期完全的實現。稅捐機關既負有稅捐構成要件事實的舉證責任，其對所蒐集之證據資料有釐清必要，從而債務人對於稅捐機關所為調查有容忍之不作為義務，即配合檢查（忍受調查）的附隨義務。惟稅捐程序法上協力義務，非如民法所稱協力義務可藉由契約約定，或逕由誠實信用原則所導出，因協力義務之目的在促進租稅債權人給付利益的實現，基於法治國家法律明確性原則，協力義務必須由法律明定⁴⁶。

有須說明者，稅法上協力義務是否與一般的協力義務有所不同，學者有謂在稅捐稽徵程序中科予人民協力義務時，應說明科予協力義務的正當性根據、科予協力義務時應遵守的界限、協力義務與職權調查原則間的緊張關係、違反協力義務的法律效果如何，且此等情形為其他行政法各論領域中當事人協力義務，亦同樣存在相同的問題⁴⁷。事實上，稅務行政與其他行政法各論領域中同屬干預行政範疇，對於科予人民協力義務同樣有上述議題存在。稅法上協力義務旨在減輕稅捐機關的舉證責任，稅捐機關仍負有調查責任，只是證據評價上可能因違反協力義務而受到不利益的評價，以及因違反協力義務而受到處罰（此點詳（二）納稅義務人附隨義務的違反所述），此點與一般的協力義務尚無不同。然而稅捐債務乃法定債務，一旦納稅義務人違反其協力義務，還有受到法律授

自有土地時，以受託人為納稅義務人，課徵土地增值稅。以土地為信託財產，受託人依信託本旨移轉信託土地與委託人以外之歸屬權利人時，以該歸屬權利人為納稅義務人，課徵土地增值稅。」為防止利用信託行為移轉土地所有權，規避土地增值稅之防杜條款。

44 林錫堯，行政程序上職權調查主義，收錄於：當代公法理論，翁岳生教授祝壽論文集，1993 年 5 月，327 頁以下；黃源浩，同註 3，136 頁。

45 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2005, 18. Aufl., § 21, Rn. 4, 170, 215.

46 黃源浩，同註 3，142 頁。

47 陳愛娥，同註 26，12 頁。

權稅捐機關依法令推定稅捐構成要件事實，即以同業利潤標準或以概算的收入、成本費用率來進行推計課稅⁴⁸，因推計課稅乃法律容許對主給付義務內容的推定，以有違反程序法上附隨義務作為前提，此乃與違反一般的協力義務之不【法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 107 頁】同所在。

另外，稅法有直接規定之協力義務者，有依稅法規定後並經稅捐機關之要求所生之間接協力義務⁴⁹，前已述及。協力義務必須以法律有明文規定者為限，且違反者行政機關得處以行政制裁。其他為稅法所未明文規定，而依行政程序法第四一條之選定鑑定人從事鑑定工作之證據調查時，或依同法第四二條之實施勘驗工作時，雖得要求相對人到場，但此僅授予政機關有此權限，且無課以違反者受到處罰之規定。因此，上述等規定並非科予人民有到場的協力義務，充其量僅能說人民有向行政機關為陳述以闡明事實的程序法上協力上負擔⁵⁰，縱其不遵守是項程序規定，僅可能承受證據評價上的不利益而已。

（二）納稅義務人附隨義務的違反

究竟如何算是有違背給付忠誠的附隨義務？如納稅義務人為繳納稅捐一萬五千二百元稅捐，而以一元硬幣一萬五千二百枚逕向稅捐機關為給付，究其手段從給付效果的履行來看，增加稅捐機關處理該事件的行政資源，但無損於給付效果的確保，應不違反給付忠誠義務。惟納稅義務人因稅額較高（三十萬元以上）確有困難無法一次繳納現金，得於納稅期限內，就現金不足繳納部分，申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳（遺產及贈與稅法第三十條第四項前段參照）者，倘納稅義務人申請以實物抵繳稅款，必須經主管稽徵機關核准，經核准後使納稅義務人取得以實務抵繳的資格。再經納稅義務人將核准抵繳財產移轉國有後，始於抵繳之價額內完成繳納，而消滅該部分租稅債務⁵¹。

若該實物與第三人共有或第三人對其有權利，而不易變賣者，稅捐機【法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 108 頁】關得以納稅義務人違反給付忠誠義務，而拒絕其以實物抵繳之申請。

48 陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論，37 期，1988 年 6 月，74 頁；陳清秀，同註 22，448 頁。

49 區分直接協力義務與間接協力義務，請參閱陳敏，同前註，49 頁以下。而直接之協力義務，如所得稅法第 78 條第 1 項、遺產及贈與稅法第 28 條第 1 項規定之申報義務，依所得稅法第 21 條第 1 項規定之設置帳簿憑證及會計紀錄義務，依加值型及非加值型營業稅法第 32 條第 1 項前段規定之取得及給予憑證之義務，依同法第 28 條前段規定之稅籍登記義務，以及依菸酒稅法第 16 條第 2 款、貨物稅條例第 28 條第 2 款規定之報告義務；間接之協力義務，如稅捐稽徵法第 30 條第 1 項、所得稅法第 84 條第 1 項規定之備詢（陳述）義務，依稅捐稽徵法第 30 條第 1 項、所得稅法第 83 條第 2 項規定之提示帳簿憑證義務。

50 蕭文生，同註 26，82 頁。

51 所謂移轉國有，在動產為交付國有財產局時，即完成繳納；在不動產及其他應辦理過戶登記之財產，於完成移轉登記為國有財產時，始完成繳納；股票、有限公司出資額及債券等，應完成轉讓手續。請參閱陳敏，以實物抵繳遺產稅之研究，憲政時代，29 卷 3 期，2004 年 1 月，323-324 頁。

當納稅義務人不履行協力義務者，稅捐機關一方面可依法律施以制裁；另一方面該協力義務通常屬於不能由他人代為履行之行為義務，得依行政執行法第三十條第一項規定，依其情節輕重處以怠金，以督促其履行協力義務。又若該協力義務非直接來自於法律規定，則需要行政機關先以行政處分方式予以具體化，命相對人履行該協力義務⁵²。若有違反配合檢查的附隨義務，如其拒絕稅捐機關之調查或拒不提示有關課稅資料、文件，或其無正當理由而拒不到達備詢者，稅捐機關得依法裁處罰鍰（所得稅法第四六條參照）。當然納稅義務人若不履行，稅捐機關亦得依行政執行法第三十條第一項規定處以怠金，以督促其履行協力義務。

此外，納稅義務人未依規定期限辦理結算申報，經稅捐機關填具滯報通知書送達納稅義務人後，屆期仍未辦理結算申報者；或納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稅捐機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，或經調查另行發現課稅資料，以上二種情形，稅捐機關事後依查得資料或同業利潤標準核定其所得額及應納稅額（同法第七九條第一項、第八三條第三項參照）。此即前述納稅義務人違反依限提示帳簿文據的協力義務，除依稅捐機關查得資料認定事實核定所得額外，另得以推計核課方式核定納稅義務人之所得額（稅捐債務）。

三、稅捐機關的附隨義務

在確保納稅義務人基本權利的前提下，稅捐機關為獲得稅捐收取的正當利益，其在稽徵程序上應具備何種附隨義務，茲說明如下：

（一）附隨義務的類型

1. 闡釋義務

稅捐機關基於職權調查原則，對於納稅義務人有利的事項，必須加以注意。如何能使納稅義務人就其有利的事項讓稅捐機關知悉，則有待稅捐機關在稽徵程序上盡其闡釋義務。所謂闡釋義務，指提供他人當事人所未請求，卻具有重大決定性情況之資訊。闡釋義務可分為通知、提示、建議、指導、警告等義務，旨在具體的債權債務關係下，對於發生給付障礙、目的確保或為避免損害時，則有闡釋義務存在⁵³。例如稅捐機關之調查人員依法執行公務時，稅捐機關固然有執行法律行使公權力之職責，另【法學新論第34期，2012年2月，第109頁】有善盡照顧人民之義務，基於誠實信用原則，稅捐機關對於納稅義務人的疏忽而未履行申報義務，應有預防的催促機制，以避免發生不利益的後果。

而闡釋義務基本上分為一般的通報公告與個別的催報通知，前者如土地稅法第四二

52 陳敏，同註48，73頁；蕭文生，同註26，91頁。

53 姚志明，同註4，145頁。

條規定：「主管稽徵機關應於每年（期）地價稅開徵六十日前，將第十七條及第十八條適用特別稅率課徵地價稅之有關規定及其申請手續**公告通知**。」此等藉由公開方式提醒納稅義務人，行使其享受租稅惠的權利。後者如所得稅法第七八條第一項規定：「稽徵機關應隨時協助及催促納稅義務人依限辦理結算申報，並於結算申報限期屆滿前十五日填具催報書提示延遲申報之責任。」旨在為加強建立申報制度，規定催報期間，藉資督促，以利稽徵，使納稅義務人於接到催報通知後，仍有充足的時間辦理申報⁵⁴。遺產及贈與稅法第二八條第一項規定：「稽徵機關於查悉死亡事實或接獲死亡報告後，應於一個月內填發申報通知書，檢附遺產稅申報書表，送達納稅義務人，**通知**依限申報，並於限期屆滿前十日填具催報通知書，提示逾期申報之責任，加以催促。」土地稅法第三四條之一第二項規定：「土地所有權移轉，依規定由權利人單獨申報土地移轉現值或無須申報土地移轉現值之案件，稽徵機關應主動**通知**土地所有權人，其合於自用住宅用地要件者，應於收到**通知**之次日起三十日內提出申請，逾期申請者，不得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。」乃鑑於法院拍賣土地案件，稅捐機關應通知土地所有權人，得申請適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，為免稅務案件積延不結，增加作業上困難，明定如合於自用住宅用地要件者，得於收到通知後三十日內提出申請，逾期申請者，不得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅⁵⁵。上述規定雖是從稅捐機關督促納稅義務人的稽徵行政立場而出發，然同時兼顧有納稅義務人權益保障，在程序上均以個別通知方式，乃促進義務的具體展現。

惟所得稅法第七九條第二項規定：「綜合所得稅納稅義務人及小規模營利事業，不適用前項催報之規定；其屆期末申報者，稽徵機關應即依查得之資料核定其所得額及應納稅額，通知依限繳納；嗣後如經稽徵機關調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。」何以將綜合所得稅及小規模營利事業之催報排除在外，從立法沿革來看，認為自力【**法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 110 頁**】耕作、漁、牧、林、礦者智識水準較低，薪資報酬所得者，稽徵機關已藉由扣繳方式控制課稅資料，小規模營利事業無完備統計紀錄，均無法亦無須強令申報，故仍維持不依限申報即依查得資料核定，不適用各項催報程序⁵⁶。且綜合所得稅催報程序效果不彰，為簡化催報手續⁵⁷，將二者之催報程序排除在外。

2. 保護義務

行政權基於現代法治國家與社會福利國原則，應對人民負有保護義務，該義務並非基於法定職權，而是本於服務顧客的理念。所謂保護義務，指當事人之一方負有顧及相

54 立法院公報，30 會期 14 期（立法理由說明），186 頁。

55 立法院公報，78 卷 80 期，院會紀錄，45 頁。

56 1963 年 1 月 15 日修正時之立法理由，參見立法院公報，30 會期 14 期，190 頁。

57 1974 年 12 月 17 日修正時之立法理由，參見立法院公報，63 卷 95 期，院會紀錄，33 頁。

對人身體、財產等法益不受侵害之義務，或謂當事人於債務履行過程中，負有使相對人之個人、財產或其他法律客體不被侵害的義務⁵⁸。保護義務之內容，包括照顧義務、討論義務、保密義務與教示義務。

行政機關對當事人負有指導或照顧義務，由於人民不熟悉法律或不熟悉行政機關作業程序，對於顯然因疏失、不知或錯誤而未提出聲明或請求，應主動催促人民提出或更正聲明或請求。因此，在稅務稽徵行政程序上，德國租稅通則第八九條規定：「當事人顯然因疏忽或不知，未提出聲明，申請之送達，或所提出之聲明及送達之申請不正確時，稽徵機關應促使作成提出、送達或更正。」基於公務員是國民的協助者（Der Beamte hat Heifer des Staatsbürgers zu sein）立場，如為使人民瞭解行政機關所為措施可能對其有不利的後果，或者為降低該不利措施發生的風險之必要⁵⁹，行政機關須提供當事人在行政程序上應享有權利及負擔義務的各種資訊。提供諮詢係就人民之申請行政機關本於職責所為對外的說明，其性質為觀念通知；而提供資訊係本於程序上關懷、照顧義務，對於實體上法令規定疑義的闡明⁶⁰。稅捐機關為照顧保護納稅義務人，在稽徵程序上提供充分的資訊，使納稅義務人繳納合法正確稅額（主給付義務）之目的。例如遺產及贈與稅法第十七條第一項第六款規定，遺產中作農業使用之農業用地未繼續作農業使用，稅捐機關本於照顧保護義務，應給予通知限期改善之機會，逾其未改善才加以補稅，以免納稅義務人因欠缺稅法知識而未遵守法令規定，以致遭受補稅⁶¹。【法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 111 頁】

受法律規範的社會生活事實複雜而多樣化，為達成國家任務以確保公共利益與私人利益，容許受規範之人民參與行政決定程序，使行政決定內容得以正確，並實現人民的基本權利⁶²。稽徵程序的當事人應立於程序的主體地位，而不是受稅捐機關支配的程序客體，基於法治國家原則，納稅義務人在稽徵程序上應享有法律上聽審請求權⁶³；相對地，稅捐機關負有與納稅義務人對話的討論義務，即行政機關對於作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分（如課稅處分、停業處分、短漏稅的補稅處分及罰鍰處分）前，應給予該處分相對人陳述意見之機會（行政程序法第一〇二條參照），或稅捐機關對於法令適用上有疑義；納稅義務人申報之稅額顯著偏低，稅捐機關採用輔導誠實申報；或稅捐機關已掌握間接課稅證據有爭議時，稅捐機關有與納稅義務人進行稅務協談的附隨義務。上述給予人民陳述意見機會的聽審請求權，其作用不僅是在透過人民參與行政程序而為提供資訊上的協助，藉由人民所提出的質疑與異議，強制行政機關討論有關人民的

58 姚志明，同註 4，145 頁。

59 H.-U. Erischen/D. Ehlers, Allgemeines Verwaltungsrecht, 12. Aufl., 2002, § 37 Rn. 24.

60 Tipke, in: Tipke/Kruse, a.a.O. (Fn. 18), § 89 Tz. 3, 5.

61 陳清秀，同註 22，455 頁。

62 蕭文生，同註 26，69 頁。

63 陳清秀，同註 22，453-454 頁。

主張，有助於當事人權利有效且及時的保障；而且是在擴大行政決定的基礎，藉由行政機關的職權調查原則進行無漏洞的事實闡明，使程序的進行更加合理化，以便作成客觀實質的正確決定⁶⁴。

現代法治國家要求對於人民之干涉，應使受規範對象可事先預測、預見，縱使國家基於公益目的而干涉人民私生活領域，仍須考量對人民人格權適當的維護。因此，稅捐機關不論是從稽徵程序或其他行政業務方面，所獲取納稅義務人的課稅資料，其均不得任意利用人民對其公開的資訊而無須加以保密；相對地，代表國家從事行政工作的稅捐機關必須負有保守秘密的附隨義務，納稅義務人始有忍受國家干涉其人格權範圍的義務⁶⁵。基於保密義務，行政機關為避免租稅債權人獲得債務人之相關資料，而使債務人之利益受到損害，及為防止債權人濫用其取得之資訊，故租稅債權人國家負有保密義務，如稅捐機關人員對於納稅義務人之財產、所得、營業及納稅等資料，應絕對保守秘密（稅捐稽徵法第三三條一項參照）。此乃為避免損害納稅義務人私人權益，即確保其享有之營業秘密、資訊【**法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 112 頁**】自決權（或稱資訊隱私權），以及鼓勵納稅義務人盡其誠實申報的附隨義務。

從保障納稅義務人權利觀點來看，納稅義務人於收到繳納稅單（課稅處分）之後，如對稅捐債務內容有所不服，當然可提起事後的行政救濟。就此，稅捐機關有稽徵程序上的事後照顧義務，即教示義務。基於教示義務，行政機關對於人民作成不利益或負擔之行政處分，除應表明其為行政處分之意旨外，另須就不服行政處分之救濟方法、期間及其受理機關諭知納稅義務人（行政程序法第九六條第一項第六款參照）。在作成課稅處分，稅捐機關應就如如有不服提起復查之方式、期間及其受理機關，諭知納稅義務人。

3. 查閱義務

前已述及，稅捐機關基於職權調查原則，對於納稅義務人有利的事項，必須加以注意。納稅義務人對於稅捐機關所掌握的課稅資訊，是否完整且能獲得正確的解讀有所疑義時，稅捐機關相對上負有使納稅義務人得知悉其內容的附隨義務，即查閱義務。所謂查閱義務，指於租稅債務之具體內容形成過程中，租稅債務人對於相關文件內容之瞭解有值得保護之利益時，代表租稅債權人之稅捐機關對納稅義務人負有申請查閱義務。依行政程序法第四六條第一項規定：「當事人或利害關係人得向行政機關申請閱覽、抄寫、複印或攝影有關資料或卷宗。但以主張或維護其法律上利益有必要者為限。」稅捐機關負有被動公開政府資訊的程序上附隨義務。

4. 加速處理義務

對於納稅義務人的權利保障，不僅須考量如何作成正確決定外，亦須慮及適時地作

64 蕭文生，同註 26，71-72 頁。

65 陳敏，租稅秘密之保護，政大法學評論，35 期，1987 年 6 月，75-76 頁。

成決定，避免拖延時日損及納稅義務人稽徵程序上權益。因此，法律規範行政機關負有加速處理義務，以行政機關本於職權或依人民申請區分，前者如前述海關為加速進口貨物通關，採取先放後核機制，使海關負有加速處理義務，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行翌日起六個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定（關稅法第十八條第一項後段），即自放行翌日起算逾六個月期間，海關補稅公權力則發生權利失效⁶⁶；後者如行政機關對於人民依法申請的事件，應按各事項類別，訂定處理期間公告之，如有未訂定處理期間者，原則上應於二個月內完成（行政程序法第五一條第一、二項參照）。此等在標準處理期間內作成決定的規定，藉以杜絕行政機關拖延不【法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 113 頁】決之習氣，並可使訴願法第二條第二項有關行政機關於法定期限內應作為而不作為者，視同行政處分之規定獲致進一步的落實⁶⁷，且上開規定亦適用於人民向行政機關請求提供諮詢或提供資訊等附隨義務上⁶⁸。另稅捐機關對於人民不服課稅處分為復查之申請，要求原處分機關為自我省察，稅捐機關「應」於接到申請書後二個月內復查決定，並作成決定書，通知納稅義務人（稅捐稽徵法第三五條第四項參照），此乃法律科予稅捐機關在適當期間內加速處理的附隨義務。

（二）稅捐機關違反附隨義務的法律效果

在現代法治國家，基於行政程序上的誠實信用原則，任何人不應因為不知其權利而遭受損害，尤其是在行政程序中，行政機關負有保護照顧人民的義務，以免因其不知程序上權利受到損害。在稅捐稽徵程序上，應照顧納稅義務人的權益，以免因其疏忽或不知而遭受損害。而前述德國租稅通則第八九條規定，雖為臺灣立法例所無，然學者肯認基於行政程序上的誠實信用原則，稽徵機關負有照顧保護義務⁶⁹。至於稅捐機關違反附隨義務時，其法律效果究為如何，以下說明之：

1. 違反告知身分義務而生拒絕抗辯

行政機關公權力的行使，如以維持社會秩序或增進公共利益為目的，對於人民之自由權利會產生影響或限制作用。保護義務在消極面向，使人民對於行政機關公權力的行使如未履行是項義務，欠缺行政調查正當性基礎，被調查者對於調查人員以及調查本身的合法性，無法做出合理的判斷以便容忍與服從，乃賦予人民對抗以強制（干預、取締）手段特質之國家行政作用或國家行政主體⁷⁰。例如稅捐機關之調查人員依法執行公務

66 關於行法上權利失效制度，請參閱李介民，租稅法上權利失效，東海大學法學研究，17 期，2002 年 12 月，1 頁以下。

67 參閱翁岳生主持，行政程序法之研究，經社法規研究報告 1007, 1990 年 12 月，69 頁。

68 Stelkens/Bonk/Sachs, a.a.O. (Fn. 19), § 10 Rn. 5.

69 陳清秀，同註 22，456 頁。又氏認為若稽徵機關違反其照顧保護義務時，則人民於法律上許可的範圍內，應當作如同未曾違反此項義務的情形處理。亦即首應考量是否可以給予回復原狀，其次應考慮可否依職權撤銷變更原行政處分，再應考慮可否以妥當性理由停止或撤回執行，最後則是違反職務的國家賠償問題，可資參考。

70 釋字第 588 號解釋理由書。此外，行政執行法第 5 條第 3 項前段亦規定：「執行人員於執行時，應對義務人出示足以證明身分之文件。」蓋因行政強制執行本身同屬對人民自由權利造成限制的國家作用，使執行人員及義務人

時，【**法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 114 頁**】基於照顧義務應主動向被調查者出示有關執行職務之證明文件；若未出示者，受調查之人民得拒絕稅捐機關承辦人員之調查（稅捐稽徵法第三二條）。是故，當稅捐機關違反告知身分的附隨義務時，因調查人員未出示有關執行職務之證明文件，受調查者無回答或忍受調查的義務。

2. 主給付義務仍存在惟可聲請行政程序上回復原狀

若稅捐機關於查悉死亡事實或接獲死亡報告後，未於適當期間內填發申報通知書並檢附遺產稅申報書表送達納稅義務人，通知或催促其依限申報者，納稅義務人不得以稅捐機關未發申報通知書，而免除其依法律規定之申報義務（遺產及贈與稅法第二八條第三項參照）。為明確規範納稅義務人責任，當有應納稅額時，納稅義務人仍須負主給付義務繳納稅捐。惟在違反程序照顧保護義務時，因屬附隨義務的違反，若稅捐機關尚未充分掌握稅捐客體進行核課前，宜當作如同未曾違反此項義務的情形處理；其情形如屬不可歸責於申請人之事由而遲誤申報期間，應容許納稅義務人依行政程序法第五十條第一項規定，聲請回復原狀，以保障申報稅捐的期限利益。

3. 補正或依職權撤銷原處分另為行政程序

當行政程序進行中，稅捐機關負有與納稅義務人參與討論之程序上保護義務；惟其違反該等程序規定作成行政處分，如未給予當事人陳述意見之機會，於訴願程序終結前，事後應給予當事人陳述意見之機會，予以補正（行政程序法第一一四條第一項第三款、第二項參照）。

稅捐機關有通知、提示、建議、指導、警告等程序上闡釋義務，惟其違反該等程序規定作成行政處分，因該處分乃實體行政法律關係的基礎，而其性質非屬事後得補正者，因屬可歸責於稅捐機關之事由，其就該違反行政程序所作成的負擔處分，縱使於法定救濟期間經過後，稅捐機關應依職權將該處分予以撤銷⁷¹（同法第一一七條參照），另重行為新的行政程序。例如原經核准按自用住宅用地稅率課徵價稅之土地，於所有權移轉後，就其房地用途仍為自用，且無出租或供營業用之情形，而所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，雖仍須由新所有權人提出申請，不過稅捐機關若未依土地法第四二條規定，於每年地價稅開徵六十日前公告通知，乃違反程序上闡釋義務，稅【**法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 115 頁**】捐機關應依職權撤銷重行為行政程序⁷²。

法律授權行政機關從事教示行為雖是非正式性，然並非謂行政機關在程序上有形成

或利害關係人在執行開始前互相識別身分，倘執行人員違反告知身分的附隨義務，解釋上義務人並無容忍執行之義務而得拒絕之。倘若調查行為發生違法之責任，人民對於出示執行職務證明文件的公務員，可追究其行政責任或國家賠償責任。請參閱吳庚，同註 5，497 頁；陳敏，行政法總論，二版，1999 年 12 月，735 頁；蔡震榮，行政執行法，四版，2008 年 9 月，76 頁。

71 C. H. Ule/H.-W. Laubinger, Verwaltungsverfahrenrecht, 4. Aufl., 1995, § 26 Rn. 26.

72 財政部 81 年 4 月 2 日台財稅字第 810773405 號函謂，移轉後符合自用住宅用地之案件，為免影響納稅人之權益及便民起見，稽徵機關應加強輔導並主動通知新所有權人於規定期限內提出申請，以減少爭議。

的恣意。行政程序上禁止恣意課以行政機關應為合法正當的決定，即不能恣意地為有瑕疵的程序形成⁷³。從而，稅捐機關在作成處分的程序上若違反教示義務，應依行政程序法第九八條規定：「處分機關告知之救濟期間有錯誤時，應由該機關以通知更正之，並自通知送達之翌日起算法定期間。處分機關告知之救濟期間較法定期間為長者，處分機關雖以通知更正，如相對人或利害關係人信賴原告告知之救濟期間，致無法於法定期間內提起救濟，而於原告告知之期間內為之者，視為於法定期間內所為。處分機關未告知救濟期間或告知錯誤未為更正，致相對人或利害關係人遲誤者，如自處分書送達後一年內聲明不服時，視為於法定期間內所為。」處理，此乃法律擬制行政機關違反教示義務時，所賦予的法律效果，以確保納稅義務人的救濟程序上權益。

4. 免予處罰

納稅義務人對於法律規定的意旨不明瞭，向稅捐機關申請提供資訊，若稅捐機關所提供資訊的內容，有曲解法律意旨或法律要件時，對納稅義務人為較有利的闡明，以致事後納稅義務人據此內容為漏報稅捐時，稅捐機關是否應予處罰？就此問題，財政部六十六年四月四日台財稅字第三二一四七號函釋：「經核准免用統一發票之小規模營利事業，在輔導設帳期間，如於對外營業事項發生時未給予或取得憑證，仍應暫免處罰。」意旨，何以稅捐機關在履行其輔導設帳的附隨義務時，容許免予處罰，該號函釋並未詳於說明暫免處罰的原因；惟小規模營利事業經核准免用統一發票在先，等到其營業規模成長到一般營利事業時，稅捐機關仍怠於對該營利事業履行其附隨義務，亦有可能是稅捐機關履行附隨義務時未為正確的、完整的表示，造成納稅義務人欠缺不法的認識，使其認為該行為乃法之所許，具有正當理由，即納稅義務人有欠缺故意之違法性認識錯誤（或稱禁止錯誤）⁷⁴，仍應免罰才是。從而，提供資訊之內容造成納稅義務人有正當化事由而怠於申報稅捐，則關【法學新論第34期，2012年2月，第116頁】於滯報金、怠報金，亦應免予科處。

5. 可否加計利息

租稅債務係法定金錢債務，金錢債務因給付遲延，由租稅債務人支付利息，乃法定遲延利息，旨在填補租稅債權人原本可收取租稅債權之收益。基於租稅法律原則，經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後十日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依各年度一月一日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收（稅捐稽徵法第三八條第三項參照）。此固然滿足法定債務的形式

73 Stelkens/Bonk/Sachs, a.a.O. (Fn. 19), § 10 Rn. 4.

74 陳清秀，同註22，686頁以下；陳愛娥、廖義男主編，行政罰法，2007年11月，99頁。

上正當性，然從申請復查、訴願至行政訴訟程序終結判決為止，納稅義務人因已逾租稅債務清償期，尚須有符合給付遲延之情形，方有繳納利息債務之必要，此為法定債務的實質上正當性。

稅捐機關自納稅義務人申請復查，已逾二個月的復查期間尚未作成復查決定，是否仍由納稅義務人負擔此期間的法定利息債務，不無疑義。司法實務上認為：「稅捐稽徵法第三十五條第四項規定，稅捐稽徵機關應於接到復查申請書後二月內為復查決定，並作成決定書，惟此係訓示規定，稅捐稽徵機關未於期間內作成決定，依同條第五項規定，納稅義務人僅得逕行提起訴願，期間屆滿後作成之復查決定仍有效力，依首揭規定亦應加計利息⁷⁵。」究其理由認為稅捐稽徵法第三十五條第五項規定：「前項期間屆滿後，稅捐稽徵機關仍未作成決定者，納稅義務人得逕行提起訴願。」惟納稅義務人申請復查係針對稅捐機關作成課稅處分有所不服，復查程序乃訴願前置程序，未經復查程序納稅義務人對課稅處分不服不得提起訴願。稅捐稽徵法第三十五條第五項規定，僅是明示此一行政救濟途徑，縱未有規範，納稅義務人仍得於復查程序後有所不服，提起訴願尋求救濟。稅捐機關未於接到申請書後二個月內作成復查決定，固已違反其加速處理的附隨義務，稅捐機關逾二個月不為決定之遲延時日，不論是由於稅捐機關承辦人員怠於執行職務或因機關人力不足而執行不力所致，則稅捐機關遲誤復查決定期間，係有可歸責於稅捐機關之客觀事由⁷⁶存在。不【法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 117 頁】過，本文以為自稅捐機關將核定稅額通知書送達於納稅義務人，並依所載命其於納稅期間內自動繳納，納稅義務人如未繳納而提起復查者，則其自繳納期間屆滿後，應負主給付義務的遲延責任。縱使稅捐機關在復查程序上違反其加速處理義務，但納稅義務人仍發生給付遲延情形，而租稅債權人並無受領給付遲延發生，故稅捐機關仍得依稅捐稽徵法第三十八條第三項規定，對納稅義務人加計法定遲延利息債務。

6. 聲請停止執行

當稅捐機關作成課稅處分後，納稅義務人以課稅程序中稅捐機關有違反附隨義務為由，提起行政爭訟，由於課稅處分之執行，旨在使主給付義務的給付利益得以實現，除非有依稅捐稽徵法第三十九條第二項規定繳納應納稅額半數而其提起訴願，而暫緩移送強制執行外，不因納稅義務人提起訴願或行政訴訟而停止。因此，當稅捐機關在課稅行政程序中有違反附隨義務者，其情形足以使課稅行政處分之合法性顯有疑義，或使課稅行政處分之執行將來發生難以回復之損害，且有急迫情形時，在訴願階段得依訴願法第九

75 最高行政法院 89 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議。

76 上開最高行政法院庭長法官聯席會議決議有甲乙二說，甲說即決議所採之法律見解，而乙說認為由於稅捐機關之故意、過失而遲誤復查決定期間，不得依稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定對納稅義務人加計利息。該法律見解不為多數意見所採，理由未明，本文以為稅捐機關未於特定期間內履行法定職務，並非主觀上具有故意、過失的歸責要件，而係客觀上具有違反附隨義務的可歸責性。

三條第二項，在行政訴訟階段得依行政訴訟法第一一六條第二項等規定，聲請停止執行。不過，附隨義務之違反是否足以構成停止執行的事由，仍委諸訴願審議機關或行政法院的專業判斷。

7.提起行政訴訟及國家賠償

行政機關有提供查閱的附隨義務，倘納稅義務人為維護其個人權益，向稅捐機關申請閱覽卷宗而遭拒絕者，其實體行政法上原因乃請求作成課稅處分以外之其他非財產上給付，可提起一般給付訴訟（行政訴訟法第八條第一項參照）。

而行政機關提供諮詢或提供資訊、稅捐機關提供資訊之實體內容係違法時，提供資訊之實體內容係根據法規文意所自行表達的法律見解，若該見解錯誤造成納稅義務人溢繳稅款者，納稅義務人主張此部分溢繳稅款為公法上不當得利而要求退還溢繳的稅款，而稅捐機關拒絕退稅，乃一確認原課稅處分不違法之行政處分，納稅義務人如有不服，宜向其上級機關提起科予義務訴願（訴願法第二條）；對於訴願結果仍有不服者，則向高等行政法院提起科予義務訴訟（行政訴訟法第五條第二項參照），請求稅捐機關應為退還稅款之行政處分⁷⁷。

另外，提供諮詢或提供資訊乃公權力之行使，該職務之執行有不完整【**法學新論第34期，2012年2月，第118頁**】或不正確性之違法，即行政機關違反其闡釋的附隨義務，構成職務義務的違反⁷⁸；或者稅捐機關之人員違反其保密義務，致使納稅義務人因此受有損害，均得以稅捐機關為被告，提起國家賠償訴訟。

伍、結語

行政法上附隨義務的產生，同樣是基於誠實信用原則，與本於此一原則所為之解釋。惟行政權之行使強調依法行政，其法源依據除作用法、組織法外，亦容許以行政行為作為規範，同時，為確保人民的基本權利，行政法上附隨義務未必與民事法上附隨義務相同。稅務行政法上納稅義務人有繳納稅捐債務之主給付義務，及滯報金、怠報金、滯納金及短估金等附帶給付的從給付義務。此與民法的主給付義務及從給付義務可從契約約定及依誠實信用原則導出有所不同。至於稽徵程序法上附隨義務的類型，在稅捐機關方面，有提供查閱義務、合作義務與提供諮詢義務、協調義務、加速義務、討論義務、闡釋義務、保護義務及照顧義務，此等義務不以法規有無明文為限；在租稅義務人方面，有給付忠誠義務與配合檢查義務、到場備詢義務等協力義務，但協力義務限於法規有明文者。此外，附隨義務有受比例原則、禁止不當聯結原則的限制。

納稅義務人違反其附隨義務者，稅捐機關得以違反給付忠誠義務，而拒絕以實物抵

⁷⁷ 陳清秀，同註22，443頁。

⁷⁸ C. H. Ule/H.-W. Laubinger, a.a.O. (Fn. 71), § 47 Rn. 19.

繳之申請；違反協力義務者，稅捐機關除得依法裁處罰鍰外，經填具滯報通知書送達後屆期仍未辦理結算申報，或未依限期提示各種證明所得額之帳簿、文據，違反上述協力義務者，事後依查得資料或以推計核課方式核定納稅義務人之所得額。而稅捐機關違反附隨義務者，在稅務調查程序違反告知身分義務而生拒絕抗辯；納稅義務人雖仍負繳納稅捐的主給付義務，惟可聲請行政程序上回復原狀。但若有違反程序上闡釋義務，稅捐機關應依職權給予補正或撤銷原處分重行為行政程序；違反提供資訊正確的、完全的內容之義務，係可歸責於稅捐機關事由者，則應免罰。在行政爭訟過程中，納稅義務人得以稅捐機關違反附隨義務為由，聲請停止執行。違反提供查閱的附隨義務，可提起一般給付訴訟，因提供諮詢或提供資訊內容違法而造成溢繳稅款者，得主張公法上不當得利，提起科予義務訴訟請求返還；因提供諮詢、提供資訊違法或違反保密義務，構成職務義務的違反，致使人民受有損害者，得提起國家賠償訴訟。【法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 119 頁】

參考文獻

一、中文

(一) 專書

- 王澤鑑，債法原理，基本理論債之發生（第一冊），2006年9月。
- 吳庚，行政法之理論與實用，增訂八版，2003年8月。
- 林錫堯，行政程序上職權調查主義，收錄於：當代公法理論，翁岳生教授祝壽論文集，1993年5月。
- 張進德，誠實信用原則應用於租稅法，2008年10月。
- 陳敏，行政法總論，二版，1999年12月。
- 陳清秀，稅法之基本原理，1993年9月。
- 陳清秀，稅法總論，最新版，2010年。
- 陳愛娥，行政程序制度中之當事人協力義務，收錄於：台灣行政法學會主編，當事人協力義務／行政調查／國家賠償，2006年11月。
- 黃俊杰，納稅者權利保護，二版，2008年1月。
- 黃茂榮，稅捐法上之登記義務，收錄於：稅法總論（第一冊），2002年5月。
- 黃茂榮，稅捐的構成要件，收錄於：稅法總論（第一冊），2002年5月。
- 葛克昌，信託行為與實質課稅原則，收錄於：行政程序與納稅人基本權，2002年10月。
- 葛克昌，量能原則與所得稅法，收錄於：稅法基本問題，1996年4月。
- 陳愛娥、廖義男主編，行政罰法，2007年11月。
- 蔡章麟，論誠實信用原則，社會科學論叢（第一輯），臺灣大學法學院，1950年。
- 蔡震榮，行政執行法，四版，2008年9月。
- 蕭文生，行政執行制度中之當事人協力義務，收錄於：台灣行政法學會主編，當事人協力義務／行政調查／國家賠償，2006年11月。

(二) 期刊論文

- 李介民，租稅法上權利失效，東海大學法學研究，17期，2002年12月，46-80【**法學新論第34期，2012年2月，第120頁**】頁。
- 李介民，提供稅務資訊之研究——兼論稅捐稽徵法第三十三條第三項規定，中正財經法學，創刊號，2010年1月，337-423、425-430頁。
- 姚志明，誠信原則與附隨義務——民法研究會第二十三次學術研討會記錄，法學叢刊，184期，2001年10月，135-161頁。
- 柯格鐘，稅捐協力義務與推計課稅，臺灣大學法律學研究所碩士論文，1998年6月，45頁。

柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，14 期，2007 年 12 月，55-120 頁。

翁岳生主持，行政程序法之研究，經社法規研究報告 1007，1990 年 12 月。

陳敏，以實物抵繳遺產稅之研究，憲政時代，29 卷 3 期，2004 年 1 月，311-334 頁。

陳敏，租稅法之附帶給付，政大法學評論，54 期，1995 年 12 月，87-115 頁。

陳敏，租稅秘密之保護，政大法學評論，35 期，1987 年 6 月，71-94 頁。

陳敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論，39 期，1989 年 6 月。

陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論，37 期，1988 年 6 月，37-78 頁。

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，35 卷 5 期，2003 年 9 月，135-151 頁。

詹森林，出賣人附隨義務之實務發展——最高法院裁判之研究，法令月刊，61 卷 3 期，2010 年 3 月，33-46 頁。

劉士豪，勞動契約的主要義務與附隨義務之研究，銘傳大學法學論叢，5 期，2005 年 12 月，57-115 頁。

二、德文

C. H. Ule/H.-W. Laubinger, Verwaltungsverfahrenrecht, 4. Aufl., 1995.

H.-U. Erischen/D. Ehlers, Allgemeines Verwaltungsrecht, 12. Aufl., 2002. H übschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 2004.

Kopp/Ramsauer, VwVfG, 9. Aufl., 2006.

Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 6. Aufl., 2001.

Tipke/Kruse, AO/FGO, 2005.

Tipke/Lang, Steuerrecht, 2005. 【法學新論第 34 期，2012 年 2 月，第 121 頁】

Supplementary Duty in Tax Law

Chieh-Min Lee

Assistant Professor Department of Law Providence University

Abstract

The principle of Good faith is the principle of legality which exists both in the public and private method domain, the supplementary duty, which stems from the principle of Good faith, although seldom quoted in the administrative laws, but this concept certainly exists in the administrative relationship. This article attempts to borrow the supplementary duty concept and system from civil method, for the purpose of constructing the origin, methods, types and the boundary of the supplementary duty on the Tax law. Regarding violation of the supplementary duty, especially when an Administrative organ side violates, this article has summed up the legal relationship and the way of lawsuit relief.

Keywords:

Supplementary Duty, Principle of Good Faith, Loyal Pays the Duty, Coordinate Inspection Duty, Protection Duty 【法學新論第34期，2012年2月，第122頁】