

# 論當事人協力義務

## ——以行政執行制度為例\*

蕭 文 生\*\*

### 要 目

壹、前 言	(一)一般性協力義務的規定——行政程序法
貳、人民在行政決定程序中之地位	(二)特別的協力義務規定——租稅法規
一、人民參與行政決定程序之意義	二、當事人協力義務之標的
二、人民參與行政（國家）決定程序之發展	三、當事人協力義務之性質及拘束力
三、人民參與行政決定程序之性質與功能	四、當事人協力義務之界限
(一)人民參與行政決定程序之性質	五、違反當事人協力義務產生之法律效果
(二)人民參與行政決定程序之功能	
四、協力義務之引進及演變	肆、行政執行法之當事人協力義務
參、當事人之協力義務	一、大法官釋字第五八八號解釋及行政執行法之修法
一、當事人協力義務規定之類型	

\* 本文原發表於2005年第七屆兩岸行政法學術研討會，感謝研討會中先進提供意見，以及二位匿名審查人之指正。

\*\* 德國慕尼黑大學法學博士，中正大學法律學系教授兼系主任。

投稿日期：九十四年十一月八日；接受刊登日期：九十五年三月二十七日

責任校對：徐瑞敏

二、行政執行法上一般的當事人協力義務

(二)德國租稅通則第二八四條

三、真實具結義務（替代宣誓之保證）

(三)行政執行法修正草案第十四條之一至第十四條之三（真實具結）

(一)德國行政程序法第二十七條第一項

伍、結語

## 摘 要

協力義務近年來成為公法學界討論的標的，從最早提出協力義務的租稅法領域，擴及至一般行政法的範圍，最終在憲法解釋中獲得明確的承認。惟仔細觀察「協力義務」的規定以及法律效果，可以發現在「協力義務」的概念下，事實上存在許多不同的類型，大法官釋字第五八八號解釋，將當事人協力義務概念帶入行政執行制度中，促使法務部行政執行署新研擬的行政執行法部分條文條正草案，依據大法官釋字第五八八號解釋，引進新類型的當事人協力義務。本文之目的在藉由說明人民參與行政決定過程的發展、協力義務產生的原因及演變，使行政執行制度中當事人協力義務的引進與適用，能夠更加正確及合乎目的。

**關鍵詞：**當事人協力義務，程序參與，職權調查，舉證責任，行政執行，真實具結義務

## 壹、前言

「協力義務」近年來成為公法學界討論的標的，從最早提出協力義務的租稅法領域，擴及至一般行政法的範圍，最終在憲法解釋中獲得明確的承認。最高行政法院在許多判決中使用納稅義務人協力義務之概念，來解釋稅法中許多申報、記帳、提示文據等義務。大法官在最近三號解釋中亦使用協力義務的用語，來處理具有爭議的釋憲案件。大法官釋字第五三七號解釋指出，租稅稽徵程序中，租稅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，為貫徹公平合理課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。第五三七號解釋沿襲大法官在釋字第二一八號及第三五六號解釋之見解，僅是將納稅義務人依法所負有的作為義務，用協力義務統稱而已。大法官釋字第五五〇號解釋中，亦用協力義務來說明地方分擔全民保險費補助之合憲性，其認為地方自治團體受憲法制度保障，其施政所需之經費負擔乃涉及財政自主權之事項，固有法律保留原則之適用，但於不侵害其自主權核心領域之限度內，基於國家整體施政之需要，對地方負有協力義務之全民健康保險事項，中央依據法律使地方分擔保險費之補助，尚非憲法所不許。大法官釋字第五三七號與第五五〇號解釋雖然都用協力義務之用語，但顯然兩者之意義並不相同。

大法官釋字第五八八號解釋的解釋文與解釋理由書中雖未出現協力義務的用語，但在該號的協同意見書、部分協同、部分不同意見書與一部協同及一部不同意見書中，則多次出現協力義務的用語。協力義務主要使執行機關能夠取得人民財產資訊，有效實現公法上之金錢債權，例如要求人民報告財產狀況。此類協力義務則比較近似於大法官釋字第五三七號解釋提及的納稅義務人協力義務。

惟仔細觀察「協力義務」的規定以及法律效果，可以發現在「協力義務」的概念下，事實上存在許多不同的類型，甚至部分法律規定的內容，是否能以協力「義務」來表示，恐怕有不小爭議。再加上大法官釋字第五八八號解釋，將當事人協力義務概念帶入行政執行制度中，促使法務部行政執行署新研擬的行政執行法部分條文條正草案，依據大法官釋字第五八八號解釋，引進新類型的當事人協力義務。本文之目的在探討行政執行制度中之當事人協力義務，特別是公法上金錢給付義務執行之當事人協力義務。但由於此項概念之起源、意義、類型及所涉及之問題，在我國仍有許多討論之空間，因此本文並未將內容侷限於行政執行制度。希望藉由說明人民參與行政決定過程的發展、協力義務產生的原因及演變，使行政執行制度中當事人協力義務的引進與適用，能夠更加正確及合乎目的。

當事人協力義務之類型雖然可能存在許多領域，但其發源自稅法，因此本文以稅法為例並輔以行政程序法之一般性之介紹，作為同屬干預行政之行政執行領域之參考。至於給付、誘導或其他行政部分的協力義務問題，則因為時間與能力所限，無法畢其功於一役，希望日後能加以補足。

## 貳、人民在行政決定程序中之地位

### 一、人民參與行政決定程序之意義

隨著國家任務的改變，社會、經濟、文化環境等的不斷發展與衝擊，公共利益與私人利益的衝突與衡平越來越頻繁，行政不再停留於傳統上僅作為「執行」法律的角色。在日益複雜的生活關係下，受規範生活事實的法律效果選擇逐漸多樣化，再加上行政亦必

須考慮未來的觀點及預測，使得現在的決定亦帶有對未來做預先決定的色彩。因此昔日傳統行政，單方、片面的決定方式受到極大的挑戰。雖然隨著組織分工與穩定的程序能夠解決一部分問題，但行政決定程序卻不再是單一階段，而是透過多階段的分工，逐步來解決各項問題並作出最終的行政決定<sup>1</sup>。當程序在行政決定過程中越來越重要時，程序的設計方式亦將重大影響決定的作成，因而程序在法律上的規定及體系化亦越來越重要。惟必須注意的是，此處並非僅是形式上的要求，而是涉及到程序的價值，亦即程序乃是行政決定內容正確的保證。

行政決定程序的多階段化後，人民參與各個階段的可能性隨之增高，至少在蒐集資訊的階段，人民扮演極重要的角色，尤其是在所謂的「計畫行政」領域內，許多法律的規定相當抽象，對於行政機關的控制能力與拘束效果逐漸喪失，依法行政無法再依傳統的方式來完全達成；新型態的行政措施使得傳統上法院提供的權利保護制度逐漸出現漏洞，以及行政機關所為之決定不再僅限於行政決定的相對人受影響。再加上行政民主化的要求，使得人民參與行政決定程序成為一股風潮<sup>2</sup>。「參與」所要求的不僅是形式上的介入，而更是實質上的共同決定，此項共同決定，在行政決定程序中，最重要的是如何來實現人民的基本權，亦即藉由參與行政程序，實現

---

<sup>1</sup> 一般而言可分為四個階段，(1)問題闡明；(2)蒐集資訊、分析情勢、草擬方案；(3)（在對現狀質疑下）提出建議、衡量；(4)作出決定。W. S. Glaeser, *Die Position der Bürger als Beteiligte im Entscheidungsverfahren gestaltender Verwaltung*, in: Lerche/Glaeser/Schmidt-Aßmann, *Verfahren als staat- und verwaltungsrechtliche Kategorie*, 1984, S. 39.

<sup>2</sup> 事實上，人民（民主）參與之呼籲不僅在行政程序及行政決定，參與自始即表示著一種補償衡平的功能，在政治抗爭中，所謂的參與和民主化乃是同義詞，甚至成為所有要求改變現狀訴求的最佳口號。

憲法上所保障的基本權利。

## 二、人民參與行政（國家）決定程序之發展

人民參與行政（國家）決定程序並非最近才發現或產生的型態，自古以來在行政體系內即存在許多榮譽職的職位，供人民擔任並參與行政決定。在傳統的人民參與國家程序的方式，最常見的情形，例如人民申請或須第三人同意的行政處分，此處人民參與的目的在於，促使行政程序的發動<sup>3</sup>或為行政程序創造特定的條件。

但今日人民參與行政程序之數量及密度，已足以使參與關係產生質變。新與舊的參與關係主要區別點在於，人民與國家間關係的改變。傳統上對於人民參與行政程序的目的，僅是使人民的參與成為特定行政行為的消極條件或使人民免於成為行政程序之客體<sup>4</sup>。新型態的人民參與特徵在於，人民與行政間的密切互動，人民並非消極地，而係積極地影響程序之進行，其在行政程序中具有特定的法律地位，不但可提出質疑與異議，更能主張建議及提議。此類新型態的人民參與程序最主要發生在所謂計畫程序的領域，一般而言計畫程序可分為五個階段，(一)公告計畫、文件閱覽的時間與地點；(二)計畫文件的說明；(三)參與者主張異議、質疑或建議等；(四)異議等的討論（與參與權人作言詞辯論）；(五)在作成最終決定時，考量尚未處理完畢的異議<sup>5</sup>。

<sup>3</sup> 行政程序法第34條規定，行政程序之開始，由行政機關依職權定之。但依本法或其他法規之規定有開始行政程序之義務，或當事人已依法規之規定提出申請者，不在此限。

<sup>4</sup> Glaeser, a.a.O. (Fn. 1), S. 46.

<sup>5</sup> 另外分法，董保城，行政計畫，載：翁岳生編，行政法，頁683-685，2000年2版，指出確定計畫程序可分為五大步驟：(1)擬定計畫之提出；(2)擬定計畫之公開與異議之提出；(3)預告聽證期日；(4)聽證之進行；(5)確定計畫之裁決。

雖然人民的參與並非與行政機關分享決定權，但對於決定程序卻有重大影響，且在此範圍內對決定之內容亦有影響力<sup>6</sup>。此種影響力的特性在於，其來自私人而非其他行政機關，人民即使參與行政程序，亦不會成為國家機關，其純粹係基於個人地位考量為之。

### 三、人民參與行政決定程序之性質與功能

#### (一)人民參與行政決定程序之性質

人民參與行政決定程序早期被認為是一項事實過程，其與所謂的保密義務、事實調查或說明理由義務相同，皆屬於行政程序一般正常進行的一部分<sup>7</sup>。人民參與行政決定程序僅在提供資訊上的協助，特別是所謂的聽證程序，僅在知悉一般的觀點，因此係屬於行政機關盡可能全面性地探知與行政決定相關的重要事實的一種法定方法<sup>8</sup>。人民參與行政程序之目的並非有益於參加人民的法律地位，而是擴大行政決定之基礎，並且透過無漏洞的事實調查與說明來合理化程序的進行，以便最終作成一項客觀實質正確的決定<sup>9</sup>。

人民參與行政程序究竟是客觀作為提供資訊的一種方法或是作為權利保護的一項工具，答案並非如同表面上存在極大的差異。參

<sup>6</sup> BVerwGE 60, 297/300, 參與人民提出的異議應能有助於行政機關客觀、正確地完成計畫，並同時指示行政行為之方向。行政程序法第43條規定，行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。行政機關作成決定前，對於當事人之陳述須加以考量，透過此項方式影響決定之作成。

<sup>7</sup> 詳如，E. Schmidt-Aßmann, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee und-system. Insbesondere zur Bedeutung von Rechtsform und Verfahren im Verwaltungsrecht, 1982, S. 43 ff.

<sup>8</sup> BVerwGE 41, 58/63 ff.; 44, 235/239 ff.

<sup>9</sup> Glaeser, a.a.O. (Fn. 1), S. 48. 換句話說，人民參與行政決定程序係基於客觀目的所要求，而非基於人民主觀權利保護所必要。

與程序所具有的衡平功能應可聯絡兩項不同的觀點，人民參與行政決定程序，尤其是提供必要的資訊，毫無疑問地能夠強化行政決定的民主要素，並且能夠提高人民遵守行政決定的百分比，減少未來行政執行的阻力。

將人民的程序參與僅視為提供資訊的協助，乃是透過片面的觀察，程序的參與當然亦有助於當事人權利的保護，在程序進行過程中，人民所提出的質疑與異議，雖然並非開啓行政救濟之門，但至少強制行政機關討論有關人民權利之主張。甚至亦有認為程序之參與並非涉及到民主的參與或甚至共同決定，其僅是涉及當事人有效且及時的保障，以及確保在計畫程序的法定聽審權。計畫程序中當事人程序參與的合法化理由及憲法上基礎乃是法治國原則<sup>10</sup>。程序之參與乃是基本權有效保障的重大前提<sup>11</sup>。行政程序的參與，使得人民能夠主張權利的時機與階段提前，而毋庸遲至法院。在計畫程序中，人民即可對於計畫提出異議<sup>12</sup>。行政程序係有效權利保護保障的觀點，具有權利保護功能的當事人參與乃是程序的主要目的。

將人民參與行政決定程序之功能僅限於權利保護，並非恰當，亦可能產生另一種片面的危險。將人民參與程序限於保護當事人權利，將完全忽略了在行政決定程序中引進人民參與制度的最終目的，亦即由人民與行政機關共同處理行政決定之作成。尤其是在現代行政程序重新架構的過程中，作為重要改革內容的程序參與，若

---

<sup>10</sup> W. Blümel, Grundrechtsschutz durch Verfahrensgestaltung, in: W. Blümel (Hrsg.), *Frühzeitige Bürgerbeteiligung bei Planung*, 1982, S. 25 f.

<sup>11</sup> 基本權的重要構成部分乃是有效的權利保護，自基本權中可以直接得出憲法上確保的權利保護請求權，此項請求權當然包括一項公平參與程序之要求。實體請求權在法院內的貫徹不得因為一項不適當、過度的程序法上阻礙而受到影響。

<sup>12</sup> BVerfGE 53, 30/59 f.

仍停留在傳統的侵害——個人權利保護的層次，則無疑僅是一項（必要的）權利保護體系的擴大，而未真正掌握程序參與的精神<sup>13</sup>。

### （二）人民參與行政決定程序之功能

人民參與行政決定程序當然可以擴大權利保護體系，此點並無任何爭議。但此點並非唯一，甚至可能亦非最重要的一項觀點。程序法係一項必須自其本身（一般法律層次）加以理解的法領域，因此程參與者的地位必須自程序法的規定中，亦即分析一般法律的規定，才能有清楚的輪廓。

一般而言，在體系上可將程序上之參與區分成三種類型：1. 當事人參與，其權利或法律上利益因行政決定而受影響者；2. 利益第三人參與，法律上利益外，經濟上、社會上、精神上利益受影響者；3. 公眾參與，不取決於是否有任何利益受影響的考量，任何人皆有對參與並提出異議。有爭議的是，三種不同類型的參與是否如同第一眼所見，能夠明確地區分<sup>14</sup>。以當事人參與和其他兩類型的區分而言，必須能夠確認主觀權利下的潛在當事人以及法律上保護的利益。在諸如計畫行政的大量程序中，傳統的規範保護理論僅能發揮有限的功能，自法律的規定中很難確定規範對象的範圍，一般事先確定所希望的或事實上個別化有利的情形，很難實現。特別是法律規定的要件越不明確，尤其是欠缺重要的實體內容時，越難區分該法律所欲保護的個別化利益。因此在找尋可能的主觀權利時，必須依法律效果的具體化，依實現法律時主觀的法律效果而定<sup>15</sup>。

此外，計畫程序通常歷經許多不同的階段，行政實務上程序的種類及數目一般並非依利益的保護，而係依合目的性及合理化的觀

<sup>13</sup> Schmidt-Aßmann, a.a.O. (Fn. 7), S. 18 ff.

<sup>14</sup> 詳細的討論，Glaeser, a.a.O. (Fn. 1), S. 54-57.

<sup>15</sup> R. Scholz, VVDStRL 34 (1976), S. 198 ff.

點來決定。不完整的法律將法律效果及法院之審查限制並集中於最後階段，因此究竟是當事人或其他類型的參與，通常必須等到程序結束時，才會有較明確的答案。在程序結束前，則依個別程序階段及被考慮的決定種類而定，在程序進行中可能透過討論的結果而擴大、限縮或改變。為能契合不同決定階段的情形，參與類型亦應不同階段而定並加以評價，因而涉及之人的範圍亦會改變<sup>16</sup>。

不可否認的是，就行政決定標的的觀點來看，任何類型的參與皆存在一定程度的個別化，但程序參與的目標及功能應非僅是在防禦個人（別）的利益。其仍存在許多不同的作用，例如有助於行政決定程序合理化的資訊提供；合作——溝通——融合；藉由行政決定程序的可預估及可期待性，增強效率；透過阻止不必要的其他程序及矛盾的行政決定，提高程序經濟；藉由透明化及公開化進行監督以及藉由當事人本身承擔自我義務，來提升行政決定實現的可能性等<sup>17</sup>。此類不同的功能基本上並無軒輊，並且無論是涉及何種類型的參與，其目的皆在基於公共利益，提供追求決定實質正確的必要保障。

在行政決定程序，尤其是在考量程序的目標時，公益與私益的明確區分是有問題的，公益與私益時常交錯，甚至是相互一致的。在計畫程序中，國家與社會間的距離消失，私人參與國家決定的程序。雖然仍可將程序法上的權利區分為有助於公共利益及有助於私益，後者以事前權利保護為其目的的程序參與，前者以程序合理化、效率化或程序經濟目標的程序參與。但此項區分過於理論化並不合乎程序參與的實際過程。事實上，任何人只要提供資訊給行政機關，皆可能有助於行政決定程序之合理化，而不用區分是以當事

---

<sup>16</sup> Glaeser, VVDStRL 31 (1973), S. 195.

<sup>17</sup> Glaeser, a.a.O. (Fn. 1), S. 58. 註68有更多的參考資料。

人、利益第三人或公眾參與的方式為之<sup>18</sup>。許多內容開放的法律規定以及對結果開放的行政程序，常常必須依賴公共利益與私益的連結，才能達成目的<sup>19</sup>。程序參與的真正理由，亦必須連結公共利益及私益的意義才能完全理解，但此絕絕非表示權利保護的削減，而係一種理想角色扮演的結合，一方為行政機關及公共利益，另一方為人民與私益，其基於一項共同的目標——決定的實質正確——而結合在一起<sup>20</sup>。

實質正確決定共同目標的連結，在程序上無疑地是尋找公共福祉，若任何一項國家決定程序，包括行政決定程序，皆在具體化公共福祉，則人民參與行政程序同時亦表示在協助具體化公共福祉<sup>21</sup>。現行法秩序承認人民參與國家決定程序係在突顯，作為政治核心問題的「受公共福祉拘束及實現公共福祉」，並非僅是國家之事，而且亦是人民與人民團體之任務<sup>22</sup>。公共福祉對個人之意義究竟為何，自始自終皆是開放的。因此公共福祉的問題係權限問題，係有權實現的問題。由於公共福祉無法事先預定，亦無法透過教條式的方式推定，亦非由國家獨占，因此在確定其內容時，必須透過多元的權限享有者，亦即透過多元的程序參與來完成。在今日民主共和國內，程序參與的多元化，亦是公共福祉觀點多元化的結果及

---

<sup>18</sup> 同樣地藉由透明化及公開化進行監督亦不用區分是以當事人、利益第三人或公眾參與方式為之。

<sup>19</sup> 農業發展條例第9條之1規定，為促進農村建設並兼顧農業用地資源有效利用與生產環境之維護，縣（市）主管機關得依據當地農業用地資源規劃與整體農村發展需要，徵詢農業用地所有權人意願，會同有關機關，以土地重劃或區段徵收等方式，規劃辦理農業用地開發利用。

<sup>20</sup> R. Scholz, a.a.O. (Fn. 15), S. 198 ff.

<sup>21</sup> 若非如此，人民參與行政決定程序且具有形成效力，將無法合法化。

<sup>22</sup> P. Häberle, Öffentliches Interesse als juristisches Problem, 1970, S. 46, 52, 88; W. v. Simson, VVDStRL 29 (1971), S. 28 f.

表徵<sup>23</sup>。多元公共福祉的觀點乃是人民參與的合法性基礎，此項觀點亦形成了一項特定的政治秩序，統治權的行使與公共意志的形成以多元方式進行，亦即非國家機關的人民參與國家的決定程序。惟此處必須注意的是，人民參與國家決定程序並未改變國家仍須親自作成有利公共福祉的決定，只是追求公共福祉的程序，不再由國家機關獨占，而亦屬於參與程序人民的權限<sup>24</sup>。

人民參與國家決定程序並與行政機關共同追求具體化公共福祉的目標，絕非沒有爭議，甚至內含著某些風險。風險在於，即使有共同具體化公共福祉的目標，國家決定程序在實際進行過程中，亦可能變成各別分離的獨立程序，而程序結果或多或少具有不完整的缺點，或甚至透過精良的拒絕戰略拖延或裂解程序的進行。更糟的結果將導致國家權威的喪失以及公權力逐漸無法貫徹，以及公共福祉無法實現<sup>25</sup>。惟此項風險在多元社會及國家內是無法完全被排除的。

#### 四、協力義務之引進及演變

除賦予人民參與行政決定程序之權利外，立法者在部分法律中亦規定人民之參與義務。惟此項類型並未受到應有的重視，尤其是參與義務的基本理理論以及參與義務人的法律地位。一般較常討論的則是提出異議期間的遵守以及附隨而來集中事權的效果。未遵守提出異議期間的法律效果有不同的規定，亦即有異議權者在期間內未或未及時提出異議時，是否僅在行政程序中喪失主張的權利，或

---

<sup>23</sup> P. Häberle, a.a.O. (Fn. 22), S. 468, 499.

<sup>24</sup> BVerwGE, Bay VBl., 1983, S. 57; BVerwGE 60, 297/300.

<sup>25</sup> Glaeser, a.a.O. (Fn. 1), S. 62. 此項憂慮並非僅是理論而毫無根據，觀諸近年來重大建設的抗爭，尤其是涉及環保的問題，很容易出現上述的風險。

甚至在行政法院的訴訟程序亦不得主張。針對此項問題有二派不同的觀點，對於遲誤期間的法律效果採取較和緩的看法，其認為遲到的異議是否考慮，則由行政機關依裁量決定之，遲誤期間的法律效果僅使得參與權人喪失其程序權，例如無權請求參加言詞辯論等<sup>26</sup>。另一項見解認為，法定異議期間具有絕對效力，異議權人終局地喪失權利，集中事權的效果擴及到行政訴訟程序<sup>27</sup>。

基於法律明確性、可預測性、法安定性及交易安定性，行政程序中必須遵守期限的規定，並且不得基於任何客觀或衡平的理由將之相對化<sup>28</sup>，集中事權則可達成程序集中、快速及經濟的目的。至於遲到的異議，特別是依其種類及重要性不僅對於異議權人，對其他程序參與者亦有重要性，行政機關在程序尚未終結且無可期待的程序遲延不會出現時，有義務考量此項遲到的異議<sup>29</sup>。惟亦有認為，即使考量遲到的異議明顯不會出現程序遲滯，在法安定性享有絕對優先性下，集中事權的效果仍應產生。若嚴格的期限規定一旦被破壞，則很難再找出一項明確的界限來確定，何時不再考量遲到的異議。期間的規定最終將成為行政機關得自由處分的事項，此項結果違反了法律的本意<sup>30</sup>。

---

<sup>26</sup> W. Berg, Die Verwaltungsrechtliche Entscheidung bei ungewissem Sachverhalt, 1980, S. 285 f.; Meyer/Borgs, Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl., 1982, Rn. 55 zu § 73.

<sup>27</sup> BVerwGE 60, 297 ff. R. Breuer, K. Hansmann, U. Mutschler, S. de Witt, in: R. Lukes (Hrsg.), Sechstes Deutsches Atomrechts-Symposium, 1980, S. 259; Schmidt-Aßmann, VVDStRL 34 (1976), S. 245.

<sup>28</sup> BVerwGE 9, 9/11; 297/310.

<sup>29</sup> BVerwGE 9, 9/12 ff. 此處涉及法定異議其間經過之後，行政機關對於遲到提起之異議應如何處理之問題。與本文有關的是異議之提起究竟是權利之行使或義務之履行，此項辯論開啓當事人協力義務之討論。

<sup>30</sup> BVerwGE 60, 297/310.

若認為當事人參與程序僅是防禦請求權之提前實現，則集中事權的效果當然帶來終局權利的喪失，且在行政程序進行中已產生此項結果。當事人之參與義務無疑地係程序參與權的反面，參與義務成為程序參與權相對應之制度。基於相同想法，集中事權效果作為防禦請求權之限制，無疑是提前權利保護的一項衡平手段，權利保護則是提供當事人參與行政決定程序並進而保護當事人能公開影響行政決定之內容<sup>31</sup>。雖然被集中事權效果排除的異議不會影響行政機關職權調查義務的範圍，但排除異議的界限並無法自職權調查主義中獲得。如此的界限將完全不符合立法者所希望的利益衡平，法律不安定的因素將非所願地進入生產者／經營者及受影響的第三人間的法律關係。此項結果未顧及集中事權規定的重要觀點：在考量所有參與行政決定程序者之利益下，第三人應及時知悉該項計畫對於其法律上權益實際上或可能產生的危害，而不應產生行政機關在何種範圍內，得基於職權，必須考量其不知的第三人利益的爭議。將人民參與限於權利保護的參與，主要是自國家保護義務的觀點得出對於第三人權利保護的結論，在第三人提出異議時所涉及的乃是維護基本權保障的法律地位，所為防禦請求權之主張<sup>32</sup>。

基於此項觀點之基礎所發展出的參與義務，作為參與權的反面，與所謂的協力義務並不相同。參與義務主要是作為未及時主張權利的制裁，如同在傳統的權利保護體系中，侵害行為與個人權利保護的對立<sup>33</sup>，而非作為能夠出盡可能正確行政決定的工具。正確的行政決定，卻是參與實現公共福祉的行政程序所追求的目標<sup>34</sup>。

---

<sup>31</sup> BVerwGE 60, 297/306.

<sup>32</sup> BVerwGE 53, 30 ff.; BVerwGE 60, 297/301.

<sup>33</sup> BVerwGE 58, 300/324.

<sup>34</sup> Glaeser, a.a.O. (Fn. 1), S. 69.

為達成此項目的主要有兩項要求，首先順暢且集中的程序，當然包括異議期間的確定，其基本上須受到遵守（時間因素）；另一方面，程序必須能夠使當事人之異議及影響力提出並發揮，而不作不必要的限制（內容因素）。兩項要求存在緊密的關聯，並透過衡量程序獲得最佳的實現。因此，考量遲到異議的請求權將被駁回，若此項考量造成阻礙程序進行的效果遠大於該項異議對於行政決定程序內容上的協助及提高盡可能獲得正確決定的可能性。是否存在此項情形，則由行政機關依合義務性裁量決定之。行政機關在決定時，所謂的武器平等、平衡功能，亦即將參與義務視為參與權反面的想法，必須退居次要的地位。若此處所涉及的不僅是權利受影響的當事人（異議權人），而包括其他可能得提出異議之人（利益第三人參與者），集中事權的效果必須一視同仁。在利益第三人或公眾參與的類型，集中事權的效果自始並未列入考量。但必須確認的是，不但是利益第三人或公眾參與，當事人參與亦具有提供資訊的功能，當事人亦應確保合法、公平、正確行政決定的作成。因此若遲到的異議顯然不會延滯行政程序的進行時，則不應發生集中事權的效果<sup>35</sup>。

典型的協力義務則是規定於德國聯邦行政程序法第二十六條第二項，當事人應參與事實之調查。當事人應提出其所知之事實及證據方法<sup>36</sup>。此項規定雖非可強制執行的義務<sup>37</sup>，但若違反之，則可能為當事人帶來重大不利的後果，例如不利事實的推定。不完整且有漏洞的事實闡明，一般而言皆會導致錯誤的結果，此項危險正是希望透過程序的參與減至最低。若參與者本身保留其所知悉的資訊

---

<sup>35</sup> BVerwGE 61, 82/109 ff.

<sup>36</sup> 我國行政程序法第39條及第40條亦依據相同目的制定。

<sup>37</sup> 無法強制當事人說明可能惡化其法律地位或其他產生不利結果的事實。

（即使僅有一部分），因而導致錯誤的決定，則此項參與根本無法達成目的。甚至在許多行政領域內，缺乏人民協助提供資訊，通常無法作出正確的決定。

程序參與者一方面藉由參與程序發揮其影響力，但一方面同時負有實現公共福祉的共同責任（與行政機關）。影響力與共同負責乃是程序參與規定重要的支柱，並且係程序參與者法定地位的結構性要素。程序參與之人民並未因而具有公務人員的地位，但其參與程序之目標卻與行政機關之目標相同<sup>38</sup>，透過影響力與共同負責所形成程序參與者的地位，對於參與者所提出的行為要求亦是重要的。共同負責包括程序的集中化與合理化、程序的效率以及追求合意的目標。此不僅要求人民在考量共同生活利益下，在可期待的範圍內，盡可能採取有助於避免或減少困難產生的行為。程序參與者當然可拒絕一項計畫，並透過實際上的參與程序改變既有的計畫，但即使如此，程序參與者亦應竭盡所能，協助程序的進行。共同負責不僅要求消極地避免困難產生，而係要求程序參與者主動積極投入，並且盡其所能使程序進行順利、集中有效，並且在程序結束時，能夠獲致正確的決定。

雖然在行政程序中適用職權（調查）主義，但協力參與事實闡明的義務，主要係基於客觀正確決定的必要，使行政機關在闡明事實時能以正確且全面性的事實為出發點。特別是在涉及有爭議或需解釋的爭點時，協力義務之引進應有助於使當事人與行政機關間的討論成為有效闡明事實的方法<sup>39</sup>。透過將主要事實闡明責任移轉給程序參與者，擴大協力義務之範圍，蓋可期待參與者基於程序快速進行的利益，提出必要的文件來終結程序的進行。藉由當事人協力

---

<sup>38</sup> Glaeser, a.a.O. (Fn. 1), S. 72.

<sup>39</sup> G. Engelhardt, in: Obermayer, VwVfG, 3. Aufl., § 26, Rn. 142, 1999.

義務來闡明未明的事實，本身並無太大爭議，蓋其可補充傳統職權主義的缺失，但亦可能帶給人民不必要的負擔，因此如何妥適規定協力義務，則是行政決定程序必須面對的重大議題。

### 參、當事人之協力義務

行政程序上之協力義務係指，為促進行政程序之順利及有效進行，並兼顧人民利益，以法律或其他公法行為對行政程序之當事人、利害關係人或第三人科以一定之作為或不作為義務。其目的主要是協助行政機關調查事實，若未盡協力義務，則依相關法律規定，直接或間接產生一定之不利法律效果。惟當事人協力義務的規定十分龐雜且並無一致性的結構，為突顯協力義務規定的差異，將以行政程序法一般性協力義務的規定以及租稅法上特別的協力義務規定作說明。

#### 一、當事人協力義務規定之類型

##### (一)一般性協力義務的規定——行政程序法

德國聯邦行政程序法第二十六條第二項規定，當事人應協助闡明事實，尤其應提出其所知悉的事實及證據方法。我國行政程序法第三十九條規定，行政機關基於調查事實及證據之必要，得以書面通知相關之人陳述意見。第四十條規定，行政機關基於調查事實及證據之必要，得要求當事人或第三人提供必要之文書、資料或物品。第三十九條規定之適用並不限於第二十條之當事人或第二十三條之利益第三人，涉及層面較廣，與當事人協力義務相關的主要係第四十條之規定。

無論係陳述意見或提出必要的文件，協力義務的賦予主要係參與事實及證據之調查。惟是否參與事實之調查，則須基於行政機關

之要求，換句話說，行政機關是否引進當事人來闡明事實，享有裁量權，當事人僅享有無瑕疵裁量的請求權<sup>40</sup>。當事人參與調查，一方面可以闡明不清楚的事實，此涉及提供資訊，而非作為證據方法，但可在評價證據範圍內加以使用。另一方面所提供的文件、資料亦可作為證據方法來使用。當事人在何種範圍內參與事實及證據之調查，則由行政機關定之。透過參與行政程序的進行，賦予當事人主張其權益之機會，以便提高參與之動機，惟是否能夠實現此項目的，則依當事人自己努力而定。在闡明事實時，雖有當事人參與，但仍屬行政機關之權限與責任；行政機關應親自確定事實闡明的結果，並且依據該結果以本身之專業能力或藉由第三人之專業協助，在作成決定的範圍內，得出在個案中必要且適當的結果<sup>41</sup>。協力義務的規定並非將上述責任移轉給當事人。雖然行政機關可能在沒有當事人協助下無法查明事實，但上述之規定卻並未賦予當事人法律上可強制的協力義務，亦即必要時可透過行政強制執行法方法貫徹之。當事人不參與程序時，法律上並無直接強制的規定，而僅能以事實上可能產生不利的風險，間接來操控當事人的行為。當事人不應被強制闡明對其不利或妨害其權益之事實。因此亦有人將此項參與的協力義務認為僅是一項程序法上的責任或負擔（Mitwirkungslast），而非真正的法律義務（Mitwirkungspflicht）<sup>42</sup>。當事人之協力究竟定義為義務或負擔，主要應從未為協力所造成之效果

---

<sup>40</sup> Engelhardt, a.a.O. (Fn. 39), § 26, Rn. 147; Stelkens/Kallerhoff, in: Stelkens/Bonks/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz-Kommentar*, 5. Aufl., 1998, § 26, Rn. 45. 在行政程序中，當事人之參與有助於在考量公共利益下貫徹實體法規定及本身之權利，因此有此項請求權。

<sup>41</sup> OVG Münster NVwZ 1993, S. 1600.

<sup>42</sup> Engelhardt, a.a.O. (Fn. 39), § 26, Rn. 149; W. S. Glaeser, a.a.O. (Fn. 1), S. 70; Stelkens/Kallerhoff, a.a.O. (Fn. 40), § 26, Rn. 46.

來論定。若未為協力而使當事人必須承受傳統意義下義務違反之制裁，例如，罰鍰或其他行政執行措施，則屬協力義務。若未為協力僅是使行政機關以該項事實作為決定基礎，亦即影響行政機關做成決定之內容時，換句話說，無法或沒有強制當事人協力時，則基本上應屬負擔。規定程序法上的負擔或責任意謂著，任何想獲致有利或避免不利者，一般而言皆會竭盡所能陳述所知之事項或提供相關文件、資料，以達成其願望，因此可讓當事人自由選擇是否順從行政機關的要求。特別是在行政程序涉及當事人的管轄領域或其專業範圍，例如文件或特別的地方知識<sup>43</sup>。

即使在法律沒有明文授權下，行政機關仍得透過附期限的規定，要求當事人參與事實之調查<sup>44</sup>，附期限的目的並非在造成實體法上權利的喪失（此需要一項法律依據），而僅在確認參與意願及程序法上以結束程序為目標、有利程序進行的行為。

提出事實及證據方法（如文件、資料等）僅是調查事實及證據的方法之一，其他措施例如錄音、錄影亦是可能的，惟在此類措施中，必須在個案中審查，忍受義務是否存在，行政程序法的規定並非作為此類措施的授權基礎。此類特定的法定協力義務必須由法律規定為之。

## （二）特別的協力義務規定——租稅法規

大法官釋第五三七號解釋指出，在租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關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

<sup>43</sup> Stelkens/Kallerhoff, a.a.O. (Fn. 40), § 26, Rn. 47.

<sup>44</sup> 此項要求一般而言並非行政處分，除非是真正的法定協力義務履行的要求或來自租稅機關協力義務的要求。Engelhardt, a.a.O. (Fn. 39), § 26, Rn. 153; Stelkens/Kallerhoff, a.a.O. (Fn. 40), § 26, Rn. 49.

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，如仍須由稅捐稽徵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令規定，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。此外，大法官釋字第三五六號解釋亦承認營業稅法中，營業人依法申報之義務，其目的在確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度。惟兩號解釋所提及之申報義務對於納稅義務人而言，其性質並不相同。大法官釋字第五三七號之申報義務主要是使納稅義務人享受優惠租稅所必要的程序，納稅義務人如認自己所有之房屋符合減免規定，應向稽徵機關申報，是否申報取決於納稅義務人之自由意志，若其不欲享受優惠，行政機關並無強制其履行之必要；未盡申報義務的法律效果則是無法享有租稅優惠，而不會另生其他法律上之不利益。但大法官釋字第三六五號解釋所提及之申報義務，皆在使稽徵機關能夠確實掌握稅源資料，因此要求營業人向主管稽徵機關申報銷售額，應納或溢付之營業稅額。此項申報並非得任由營業人依自由意志為之，若其未依規定期限申報，則得加徵滯報金、怠報金，作為違反申報義務之制裁，亦即得以法律上規定的方式強制營業人履行申報義務。

除申報之協力義務外，最高行政法院在諸多判決中亦指出，稅捐稽徵機關在核定稅額過程中，須納稅義務人協同辦理者所在多有，學理上稱為納稅義務人之協力義務，包括申報義務、記帳義務、提示文據義務等<sup>45</sup>。至於納稅義務人違反上述義務，則依法律不同規定而承受各種不利益的後果。

---

<sup>45</sup> 最高行政法院94年判字第116號判決；91年判字第1867號判決。

租稅法上協力義務的引進，主要係課予納稅義務人協助稽徵機關查明課稅事實或闡明租稅法律關係之義務，亦即藉由人民之協力，使稅捐稽徵機關得以掌握各種徵稅資料、發現課稅事實、減輕稽徵成本，達到公平合理課稅之目的。納稅係屬人民之基本義務，人民有義務協助稽徵機關完成憲法上之任務，蓋此乃國家運作不可或缺之要素，任何人民皆有協力之義務，因此並非僅自限制人民自由權利之觀點來理解稅法上之協力義務。換句話說，協力義務之引進有其特殊背景，是否得任意擴充至其他法領域，應仍有討論之餘地。

課稅構成要件事實，納稅義務人通常比稅捐稽徵機關知之更詳，因此在租稅法領域內，納稅義務人協力調查事實及證據之協力義務，便無法避免。其目的在於協力完成稽徵程序所追求的公共利益，而非僅在確保納稅義務人之權利<sup>46</sup>。納稅義務人就其掌領域內的課稅資訊，有完整提供的義務，惟在課稅事實之闡明過程中，納稅義務人的協力並非在取代稅捐稽徵機關的職權調查，無寧說協力義務的履行係職權調查過程中的一環。履行協力義務與否的結果與課稅事實存否間的關聯，仍由稽徵機關透過證據評價程序，作最終的確定<sup>47</sup>。

課予納稅義務人協力義務，使其自動公開其財產領域中課稅的相關事實，避免稅捐稽徵機關運用強制力取得相關資訊，就此點而言，無疑是取得課稅事實，侵害人民權利較小的手段。藉由協力義務，納稅義務人介入課稅事實及證據的調查活動，納稅義務人可自

---

<sup>46</sup> 協力義務係以完整闡明課稅事實為目的，主要涉及納稅義務人公開其所掌握之資訊，除可降低因事實調查所支出的行政成本外，最主要仍是透過協力義務獲得真實的事實，作出內容正確的課稅決定。

<sup>47</sup> 黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係，月旦法學雜誌，117期，頁96-97，2005年2月。

願提供相關文書與資料，積極而言，可使自己獲得有利的租稅決定；消極而言，可避免其自由權利受職權調查行為的妨害。因此協力義務履行不但是納稅義務人的義務，某種程度而言，亦是程序上得主張之權利<sup>48</sup>。因此違反協力義務的結果，並不當然導致裁處稅捐行為罰的結果。

協力義務適用法律保留原則，其可自一般性的稅捐稽徵法規，例如稅捐稽徵法第三十條或自特別的租稅法規，例如所得稅法第八十三條或營業稅法第三十五條中得出。至於具體內容，則依法律規定而定。此外，協力義務的範圍應僅限於系爭課稅事實相關的領域，稽徵機關依法賦予協力義務時，亦須遵守比例原則，而非得任意選擇法律所規定的協力義務種類，例如要求提出帳簿或憑證為優先，若經過覆核發現有問題時，再命納稅義務人到場備詢。

## 二、當事人協力義務之標的

協力義務主要在協助闡明事實，其功能係在補充職權調查原則的不足，協助闡明事實的協力義務種類繁多，例如提供資訊，必要時填寫表格或舉行聽證；出示或提出文件、證件或帳冊等；親自到場義務；記錄或記帳的義務以便履行提供資訊或證明的義務；忍受搜索人、物、住宅的義務；忍受進入特定場所之義務以及提出醫療證明的義務等<sup>49</sup>。雖然依職權調查原則，闡明事實的工作原則上應由行政機關為之，但若無當事人之協力，此項工作可能無法有效達成。協力義務的規定，無疑是開啓行政機關另一條道路，來闡明與

---

<sup>48</sup> K. Tipke, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 21, S. 772.

<sup>49</sup> Engelhardt, a.a.O. (Fn. 39), § 26, Rn. 183-185; K. Grupp, Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren, VerwArch, 1989, S. 71; Stelkens/Kallerhoff, a.a.O. (Fn. 40), § 26, Rn. 58, 63.

行政決定有重大關聯的事實。

### 三、當事人協力義務之性質及拘束力

從上述行政程序法及相關租稅法規定的「協力義務」可以得出最明顯的不同特徵在於：強制遵守的可能性。在行政程序法中，尤其是職權調查原則下，要求當事人協助闡明事實及證據之義務，基本上並無法強制。在租稅法規中亦非所有的協力義務可以強制遵守。此外，就其他行政法規規定的協力義務而言，未盡協力義務造成的結果可能是減輕或免除職權調查的程度<sup>50</sup>，或在舉證責任的分配上產生不利人民的後果<sup>51</sup>。協力義務是否得以行政制裁或行政執行方式來強制人民履行，影響其是否符合傳統上公法義務的意義。

在勞工保險條例般的給付行政中，立法者雖然賦予申請人一定的協力義務，但卻放棄法律上強制的方法來迫使申請人履行，其主要的原因在於，申請人一般而言皆知悉，必要時亦會被告知，其協力義務對於給付請求是否能夠實現有重大影響，因此實際上申請人參與行政決定程序的範圍及程度，通常甚至大於法律所要求者，當事人會提出一切，不論法定與否，有利於申請給付之資料。若未盡協力義務因而遭致申請被否准，此項拒絕給付的制裁，實際上比透過法律上的方式來強制申請人履行義務，更能達到目的。因此若可

<sup>50</sup> 最高行政法院92年判字第1637號判決在涉及勞工保險條例第19條、第20條死亡給付申請時認為，申請人並未盡協力義務提供書面診療紀錄或相關之醫療文獻診療資料供勞工保險局斟酌，在此情形下，應認勞保局已盡職權調查之能事。

<sup>51</sup> 最高行政法院90年判字第1287號判決在涉及台灣地區與大陸地區人民關係條例第9條申請許可進入大陸地區時認為，存在於國外之事實，如欠缺申請人之協力，將無法或難以調查，申請人即應負較高之協力義務。申請人非但未提出任何有力的反證，俾推翻本證，反而一再拒絕出具委託書妨礙內政部向香港移民局查證有無進入大陸地區，顯然違反證據法上之誠信原則，從而申請人主張未進入大陸地區，應不足採。

間接透過給予或持續享有利益來影響當事人之行為時，立法者可能就會放棄以強制手段迫使當事人履行協力義務<sup>52</sup>。相同的考量亦適用於行政程序法上所規定的一般協力義務，當事人希望最終的行政決定，對其自身利益有利的動機，已經有足夠的力量來促使當事人履行本身的協力義務，因此亦不須明定不履行協力義務可能產生的風險<sup>53</sup>。此外，在干預行政中，舉證責任並不會因為引進當事人協力義務而移轉<sup>54</sup>。除法律另有規定外，查明事實及調查證據，基本上是行政機關之事，欠缺當事人之協力並非表示，行政機關調查事實及證據的工作會因當事人提供不正確的說明或破壞證據而受到妨害。在評價證據及認定事實時，自可考量未履行協力義務的事實。

惟若行政程序進行的目的在作出對當事人不利的決定時，則上述協力義務會自動履行，以促使行政決定儘速作成的利益將不再存在。當事人履行協力義務越能創造出作成對其不利決定之條件者，則當事人越不可能自願地履行協力義務，進而幫助不利決定之作成。因此明確、傳統公法義務型態的當事協力義務乃是不可或缺的<sup>55</sup>。立法者對於其所規定的協力義務，例如在租稅法規中記帳、憑證等義務，皆賦予稽徵機關強制履行協力義務的權限及方法，但強制手段的使用，必須是當事人的協力義務在客觀上充分明確且具體，例如要求當事人提供資訊時，資訊的種類、範圍、內容等必須使當事人能夠充分理解。當事人協力義務部分直接來自法律的規

---

<sup>52</sup> K. Grupp, a.a.O. (Fn. 49), S. 67.

<sup>53</sup> 協力義務之履行可能會對於行政處分撤銷時，信賴是否值得保護產生影響，尤其是行政處分的違法性植基於事實是否闡明時，若事實之闡明因為當事人未履行協力義務而有瑕疵或不完整者，信賴是否值得保護的評價，可能會對當事人不利。

<sup>54</sup> Stelkens/Kallerhoff, a.a.O. (Fn. 40), § 26, Rn. 56.

<sup>55</sup> K. Grupp, a.a.O. (Fn. 49), S. 68.

定，例如報備、登記、報告義務，但一般性的協力義務，則需要主管機關的具體化。因此若主管機關事前並未充分具體化協力義務之內容時，則將產生強制執行之困難。協力義務之強制，一般而言並非一定必要，尤其是立法者在強制措施外，另外同時規定了不履行協力義務的不利法律效果時<sup>56</sup>。蓋在此類案例中，當事人在考量自身利益下，通常皆會自動履行協力義務，例如在租稅稽徵程序中，若當事人不履行協力闡明課稅事實時，如果稽徵機關可依照推計課稅方式核定稅額時，則納稅義務人通常沒有任何強制下，皆會履行協力義務。稽徵機關即使可透過強制力要求納稅義務人履行協力義務，但透過以不利當事人之考量代替強制執行之方式，仍然可以達到課徵稅收的目的。

在當事人不履行協力義務時，行政機關有權將此因素納入行政決定程序中加以考量，此乃是促使當事人履行義務最重要的方法之一。因此是否得透過強制方式履行協力義務，在不履行協力義務時，明定不利的法律效果，或明確放棄制裁，實際上對當事人並無重大差別。一般而言，當事人採取任何行為之動機，皆在儘可能避免對之作成不利的行政決定。重要的區別意義在於，行政決定程序進行的目的為何，蓋當事人的利益情況依行政決定對其有利或不利而定。惟此項觀點並未改變，協力義務拘束力的產生，基本上不完全取決於法律上的強制可能性。但此並非謂當事人協力義務的程度、範圍在所有的行政決定程序中皆相同。當事人協力義務的種類、範圍、程度則依實體法上的規定而有所不同，例如職權調查主義在干預行政領域內，一般較在給付行政必須盡到更廣的闡明事實義務，蓋即使沒有當事人協力，行政機關仍必須在法律所規定的範圍內調查對於當事人權利不利決定的事實要件，而在給付行政，則

---

<sup>56</sup> K. Grupp, a.a.O. (Fn. 49), S. 69.

通常無此必要<sup>57</sup>。

#### 四、當事人協力義務之界限

協力義務主要目的既然在於協助闡明事實，其界限自依此目的而來，例如待闡明的事實非當事人能力及知識所及或當事人之陳述顯然不具任何闡明功能時，則並無要求履行協力義務之必要。行政機關不得將闡明事實之任務完全移轉給當事人負擔。此外，協力義務界限主要來自規定協力義務的法律內容及比例原則，例如要求申請人重新填寫大量的申請表格，其目的僅在減輕行政機關的工作，事實上透過現有舊檔案的整理，亦可獲得相同資料時，則不得要求當事人履行協力義務<sup>58</sup>；當協力義務的履行不可期待時，例如履行協力義務，將造成自證己罪的結果或當事人享有法定的拒絕證言權時<sup>59</sup>，亦無法要求履行協力義務。此外，即使認為當事人有協力義務，在具體化義務內容時，亦應明確，不得逾越法律所規定之種類、期間及範圍。

#### 五、違反當事人協力義務產生之法律效果

協力義務在租稅法上被普遍承認，但其違反之效果為何，則並無一致性的規定或看法，其原因在於各種協力義務規定的目的並不完全相同。除法律另有規定外，當事人協力義務主要在彌補行政機關職權調查功能之不足及追求行政決定實質正確。租稅法規定之協力義務則在於彌補稽徵機關職權調查功能的不足，但即使違反協力義務，不一定會造成妨礙真實發現的結果。納稅義務人之義務在於

---

<sup>57</sup> K. Grupp, a.a.O. (Fn. 49), S. 70.

<sup>58</sup> Engelhardt, a.a.O. (Fn. 39), § 26, Rn. 156.

<sup>59</sup> Engelhardt, a.a.O. (Fn. 39), § 26, Rn. 189-190.

協助課稅事實之確認，倘其未履行，則稽徵機關自可在評價證據或認定事實時，予以考量<sup>60</sup>。

違反租稅法上之協力義務，依照大法官三號不同的解釋，得出至少三種不同的結果。首先大法官釋字第二一八號解釋指出，國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應在法定期限內填具申報書自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以更稽徵機關查核，凡未自行申報或未提示證明文件者，稽徵機關得從查得資料或同業利潤標準，核定所得額。此項推計核定所得額方法並未違反憲法第十九條規定，惟依推計核定方法，估計納稅義務人所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人實際所得額相當，以維租稅公平原則。在納稅義務人違反闡明課稅事實之協力義務，而又無法期待稅捐稽徵機關得依其他方法知悉全部課稅事實時，則使用不完整的事實來完成稽徵目的，則成為無法避免的補充手段，此係推計課稅的方法<sup>61</sup>。最高行政法院則認為此項協力義務的違反，將造成由稅捐稽徵機關片面核定稅額的不利益後果<sup>62</sup>。

大法官釋字第三五六號解釋則認為，營業人未依營業稅法規定期限申報銷售額或統一發票明細者，應加徵滯報金、滯納金之規定，旨在促使營業人履行其依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，建立合理查核制度。加徵滯報金、滯納金，係對營業人違反作為義務之制裁。納稅義務人違反協力義務亦可能受到刑事制裁。協力義務主要在協助闡明事實，因此基本上並無制裁問題，行政機關仍可依職認定事實。惟納稅義務人若以違反協力義務作為逃漏稅捐

---

<sup>60</sup> 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，頁143，2003年9月。

<sup>61</sup> 黃源浩，同前註，頁144-145。

<sup>62</sup> 最高行政法院94年判字第116號判決、92年判字第136號判決。

的手段或因違反協力義務致使稽徵機關無法依職權調查知悉課稅事實時，則必須考慮引進行政制裁的可能性<sup>63</sup>，例如我國稅法課予營業人應確實取得進項及給予銷項憑證之協力義務，並對違反此義務者加以處罰，其目的即在於防止租稅之逃漏<sup>64</sup>。

至於大法官釋字第五三七號解釋所涉及的乃是，租稅減免或其他優惠須由納稅義務人申報始能獲得的情形。有關土地稅減免優惠的規定，以納稅義務人申請為必要，未在期限前申請者，僅能於申請之次年適用特別稅率。納稅義務人之申報協力義務為適用優惠稅率規定所必要。因此未履行協力義務則喪失優惠稅率的適用。法律課予納稅義務人一定之申報協力義務，不僅可顧及行政資源有限性之本質，更有助於行政效能目的之追求。工業用地優惠稅率的享有乃是土地所有權人之權利，有關土地之地點、用途、土地所有權人知之最詳，因此課予其一定之申報協力義務。未經申請或逾期申請者，稅捐稽徵機關並無主動核定之義務，亦無從逕予適用特別稅率計徵地價稅。申報期間的規定，並非訓示規定，因此納稅義務人如非有不可歸責於己之事由（參行政程法第五十條規定），其逾期申報即應生失權效果，法律亦未規定得由納稅義務人事後舉證而准予適用優惠稅率。期限規定寓有敦促優惠稅率權利人儘早申報行使權利之意旨，而得兼顧法安定性之要求<sup>65</sup>。

除上述三種法律效果外，最高行政法院在部分判決中亦認為，納稅義務人未盡租稅稽徵程序之申報協力義務，即未盡舉證責任，而為納稅義務人不利之判決，於法並無不合<sup>66</sup>。協力義務與客觀證

63 黃源浩，同註60，頁145。

64 最高行政法院91年台上字第2326號判決。

65 最高行政法院92年判字第1695號判決；91年判字第1867號判決。

66 最高行政法院92年判字第1658號判決；92年判字第136號判決。

明責任間之關係究竟為何，仍有詳細討論的必要。惟是否自未盡申報協力義務直接導出等於未盡舉證責任，而得為不利納稅義務人之決定，恐怕仍有探究餘地，蓋此時稅捐稽徵機關仍須依職權調查所得資料及證據作最終判斷，未盡協力義務應僅是作出不利當事人決定的考量因素之一。

## 肆、行政執行法之當事人協力義務

### 一、大法官釋字第五八八號解釋及行政執行法之修法

行政執行係指行政機關對於不履行行政法上義務之人，以本身強制手段使其履行義務或產生與履行義務相同之事實狀態而言，主要涉及公法上金錢給付義務、行為或不行為義務執行三部分<sup>67</sup>。行政（強制）執行程序亦屬於行政程序的一環，只不過行政（強制）執行的結果，皆將對於人民產生不利益，尤其是公法上金錢給付義務的執行，勢必對於義務人的財產產生侵害。由於行政執行法第一條規定，行政執行，依本法之規定；本法未規定者，適用其他法律之規定。因此在行政執行程序中，程序當事人之協力義務先適用行政執行法之規定，行政執行法未規定者，再依行政程序法之規定，尤其是有關不利人民處分之規定。

依行政執行法第十三條規定移送行政執行處執行時，應檢附義務人的財產目錄，以方便行政執行處執行。但義務人的財產狀況本身知之最詳，因此行政執行法第十四條規定行政執行處為辦理執行事項，得通知義務人到場或自動清繳應納金額、報告其財產狀況或

---

<sup>67</sup> 我國行政執行法第2條就行政執行之意義採取廣義的看法，除公法上金錢給付義務、行為或不行為義務之執行外，還包括不以人民違反行政法上義務為前提的即時強制在內。以下的說明並不包括即時強制在內。

為其他必要之陳述，此類當事人協力義務主要在協助行政執行處知悉義務人的財產狀況，以便能儘速執行義務人之財產，履行公法上的金錢給付義務。尤其是在義務人自動履行義務時，更符合行政執行之經濟性。此外，行政執行法第三條規定，行政執行，應依公平合理之原則，兼顧公共利益與人民權益之維護，以適當之方法為之，不得逾達成執行目的之必要限度。相較於執行機關以其他方法直接取得義務人財產狀況之資訊，當事人協力義務之引進當屬較輕微之侵害，符合比例原則之要求。藉由當事人之陳述，使執行機關明瞭義務人之現狀與誠意，必要時可透過分期繳納方式，達成執行之目的，避免無謂之爭議。

惟協力義務之履行通常會對義務人的財產造成侵害，因此無論義務人對於給付義務有無爭執，一般皆傾向不履行協力義務，以避免財產被執行。若義務人對於原公法上金錢給付義務處分之合法性有所爭執時，則更無意願履行協力義務。再加上執行機關享有的絕對優勢地位，例如以其他管道知悉義務人之財產情況，協力義務履行與否，在不同具體個案中，對於是否可達成行政執行之目的，將有不同之影響，因此如何促使當事人履行協力義務，應有更多元之設計，以符合實際之需要。

為使義務人確定履行協力義務，行政執行法對於違反協力義務者規定不同之制裁方式，例如行政執行法第十七條規定得限制住居或聲請法院裁定拘提管收。惟大法官釋字第五八八號解釋中指出，行政執行法第十七條第一項第四、五、六款，亦即「於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述」、「經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽報告者」以及「經合法通知，無正當理由不到場者」，得作為聲請法院裁定管收事由者，顯已逾越必要程度，違背憲法第二十三條規定。大法官在解釋理由書中指出，第四、五、六款事由，不論法定義務人是否確有履行之能力而不為，亦不問此情

形下執行機關是否尚有其他較小侵害手段可資運用（如未用盡可行之執行方法），以查明所欲執行之責任財產，一有此等事由，可不為財產之追查，即得聲請法院裁定管收，顯已逾越必要程度。此外，第十七條第一項第三款「顯有履行義務之可能，故不履行者」以及第四、五款「經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽報告者」、「經合法通知，無正當理由不到場者」，作為聲請法院拘提之事由，大法官釋字第五八八號解釋理由書中指出，不問執行機關應否先逕就責任財產予以執行或另為財產之追查，或義務人是否已在執行人員之面前為陳述而毋庸拘提等情形，於限期不仍履行，亦不提供擔保時，均構成得為裁定拘提之聲請事由，顯已逾越必要程度，與憲法第二十三條規定意旨，亦有未符。

大法官雖認為違反協力義務有制裁之必要，但是否逕以拘提管收，必須考量比例原則的適用，因此認定相關規定違憲。立法院在民國九十四年五月二十七日針對大法官釋字第五八八號解釋之意旨，修改了行政執行法第十七條之規定，其中將第二項修改為「義務人經行政執行處依前項規定命其提供相當擔保，限期履行，屆期不履行，亦未提供擔保，有下列情形，而有強制其到場之必要者，行政執行處得聲請法院裁定拘提之：(一)顯有逃匿之虞；(二)經合法通知，無正當理由不到場。」此項修正增加了聲請拘提的條件，由於拘提與管收對於人民身體自由之限制大不相同，因此在第十七條第四項、第五項增列規定，義務人經拘提到場，行政執行官應即訊問其人有無錯誤，並應命義務人據實報告其財產狀況或為其他必要調查。行政執行官訊問義務人後，認為有下列各款情形之一，而有管收必要者，行政執行處應自拘提時起二十四小時內，聲請法院裁定管收之：(一)顯有履行義務之可能，故不履行者；(二)顯有逃匿之虞；(三)就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事；(四)已發現之義務人財產不足以清償其所負之債務，於審酌義務人整體收入、財產狀況

及工作能力，認為有履行義務之可能，別無其他執行方法，而拒絕報告其財產狀況或為虛偽報告。

大法官雖在第五八八號解釋理由書中指出，除管收外，是否尚有其他較小侵害手段可資運用，但並未指出具體的方法，大法官林永謀在其協同意見書以及大法官許宗力、王和雄、廖義男、林子儀、許玉秀在其部分協同、部分不同意見書中則指出「替代宣誓之保證」（*Eidesstattliche Versicherung*）的協力義務作為管收前的一種方法。代替宣誓之保證，依上述大法官的意見係依德國聯邦行政執行法第五條第一項、租稅通則（*Abgabenordnung*）第二八四條等準用民事訴訟法第八九九條以下，在合乎一定要件時，課予義務人提出財產清冊，以揭示其財產狀況及於一定期間內曾為之特定財產處分行為之義務，並就其真實性作成替代宣誓之保證<sup>68</sup>。法務部提出的行政執行法（公法上金錢給付義務之執行）部分修正條文修正草案第十四條之一至第十四條之三，參考德國代替宣誓之保證制度增訂真實具結的規定，以及第十四條之四至第十四條之六義務人名簿的規定，以防止故意滯欠國家金錢債務之執行案件日益增多，俾能強化執行的效果。

## 二、行政執行法上一般的當事人協力義務

為迅速且順利完成公法上金錢給付義務之執行，行政執行法第十四條規定，行政執行處辦理執行事件，得通知義務人到場或自動清繳應納金額、報告其財產狀況或為其他必要的陳述。雖然移送機

<sup>68</sup> 事實上在德國聯邦行政程序法中，亦存在代替宣誓之保證的規定，德國聯邦程序法第27條第1項規定，在闡明事實時，行政機關僅得在法律或法規命令規定得對有關之標的及在有關程序中接受保證且於法規中規定行政機關有此權限，始得要求並接受代替宣誓之保證。代替宣誓之保證僅於其他探求真實的方法不存在，無結果或需耗費不合比例的費用時，始得要求之。

關移送行政執行處執行時，應檢附義務人之財產目錄，但於財產目錄不明確或不足清償債務或移送機關不知悉義務人財產而免予檢附時，行政執行處得通知義務人報告其財產狀況或為其他必要陳述。義務人之財產狀態，其知之最詳，但通常為逃避執行，義務人常預先隱匿或處分財產，因此使得金錢給付義務難以執行，因此行政執行處得要求義務人報告財產狀況，所謂財產狀況係指，義務人最近期間財產變動狀況以及現在所擁有之資產<sup>69</sup>。要求義務人到場報告財產狀況通常係已發現義務人財產不足清償債務或無法發現義務人應交付的財產時，此項通知通常須以書面定報告期限及地點，若義務人不為報告或虛偽報告，則得命其提供相當擔保，限期履行並得限制住居。至於其他必要的陳述，主要仍以發現義務人之財產狀況為主。惟行政執行處仍須依其職權進行事實及證據之調查，而非完全等待義務人的報告及陳述。行政執行處仍得依行政程序法之規定要求當事人或第三人提供必要的文書、資料及物品等（行政程序法第四十條）。至於違反親自到場或報告財產之義務者，則在一定情況下須受到拘提或管收的不利處分。

在法務部行政執行屬研擬的行政執行法修正草案中，將原有第十四條的協力義務作更詳細的分類，草案第十四條第一項規定，行政執行處對於與執行事項有關之事實，有調查權限，義務人、第二十四條所定之人<sup>70</sup>就行政執行處之調查，應為真實及完全之陳述。當事人本人及第二十四條所定之人為最知悉案件事實之人，應最能提供正確的資訊，以協助闡明事實並發現真實。公法上金錢給付義

---

<sup>69</sup> 蔡震榮，行政執行法，頁123，2002年9月修訂3版。

<sup>70</sup> 例如義務人為無行為能力人或限制行為能力人者，其法定代理人；義務人死亡者，其繼承人、遺產管理人；獨資商號之經理人或法人或非法人團體之負責人等。

務之執行攸關公權力之實現，為利於執行程序之進行，義務人及第二十四條所定之人，於行政執行處依職權調查執行事項有關事實時應為真實及完全之陳述。惟此時並未免除執行機關依職權調查事實之義務。義務人未履行真實及完全陳述之協力義務，除於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述，可能被行政執行處命提供相當擔保、限期履行並限制其住居之不利處分外，基本上並無其他進一步的制裁。在此當然不排除，行政執行處基於義務人未真實及完全之陳述，而認定義務人有其他破壞行政執行目的的行為，進而採取進一步制裁的措施。

修正草案第十四條第四項規定，行政執行處為辦理執行事件，得通知義務人到場報告其財產狀況或資產流向。為發現義務人財產，義務人有向行政執行處報告財產狀況或資產流向的協力義務<sup>71</sup>。惟此項義務的履行違背義務人之利益，因此必須以另外的制裁方式，來確保此項協力義務的履行，義務人經行政執行處命報告財產狀況或資產流向，不為報告或為虛偽報告時，行政執處得命義務人提供相當擔保，限期履行，並得限制其住居。

除上述協力義務外，行政執行法第五條第三項規定，執行人員於執行時，應對義務人出示足以證明身分之文件；必要時得命義務人或利害關係人提出國民身分證或其他文件。此項提出國民身分證或其他文件之協力義務，主要在協助順利執行，避免事後無謂之爭議。

---

<sup>71</sup> 除可要求義務人報告其財產狀況或資產流向外，依草案第14條第5項規定，行政執行處亦得向稅捐及其他機關、團體或個人，調查義務人、第24條所定之人之財產狀況及資產流向，受調查人不得規避、妨礙、拒絕或為虛偽之陳述。

### 三、真實具結義務（替代宣誓之保證）

以拘提及管收此類限制人身自由的手段來強制人民履行公法上金錢給付，應為最後手段，如仍有其他同等有效且對人民基本權利侵害較小的手段可供選擇時，為符合比例原則的要求，仍應優先採取侵害較小的手段。行政執行依行政執行法第八條第一項第三款規定，於義務之履行經證明為不可能者，例如義務人之資力已不足以清償公法上金錢債務時，應終止執行。惟若行政執行機關認為義務人是否仍有可供執行的財產，此項問題並不明確，但偏向懷疑仍有財產，卻無法找到時，則如何處理，乃係行政執行實務上的重大難題，我國以往運用拘提及管收來解決此項難題，並非妥當的作法。大法官解釋第五八八號解釋中，大法官許宗力等五位在部分協同部分不同意見書中指出，此項困局可利用德國法制上的替代宣誓之保證制度來處理，在一定要件下，課予義務人提出財產清冊以揭示其財產狀況及於一定期間內容曾為之特定財產處分行為之義務，義務人並應保證其應要求所為之陳述，係本諸良知及良心，正確且完整為之，亦即保證內容之真實性。此項制度可使義務人主動結束與行政執行機關的纏鬥。義務人為「替代宣誓之保證」的效果在於，執行機關將以義務人所提出並保證真實的財產目錄作為執行依據，若仍有財產，則繼續執行情序；若無財產可供執行，則終止執行情序。若義務人提出經過替代宣誓之保證的財產目錄，有虛偽不實的情形，將構成德國刑法第一五六條、第一六三條以下之虛偽保證替代宣誓罪，得處三年以下或一年以下不等之有期徒刑或罰金。義務人作成替代宣誓之保證後，不僅列入被稱為黑名單的債務人名冊，也產生信用破產的結果。只有義務人連自我決定及自我負責都拒絕，亦即無正當理由拒絕提出財產目錄或拒絕作成替代宣誓之保證時，才可由執行機關向法院聲請命令管收。此項制度以信賴人民以

及要求人民為自己行為負責為基礎，既非一開始即動用管收手段作為恫嚇，強迫人民履行，當人民主張其確無履行能力時，國家亦尊重該等主張，轉以替代宣誓之保證終止執行程序，並使確實無履行能力者，經濟地位受到不利益；為虛偽報告者，面臨刑事責任之追究。此項制度係屬效果相同而侵害較小的手段。惟替代宣誓之保證必須在一定條件下才能為之，以下則以德國行政程序法、租稅通則以及我國行政執行署研擬之行政執行法修正草案規定作說明。

#### (一)德國行政程序法第二十七條第一項

德國行政程序法第二十七條第一項規定，行政機關在闡明事實時，僅得在法律或法規命令規定得對相關之標的及相關之程序中接受保證且法規中規定行政機關享有此項權限時，始得要求並接受替代宣誓之保證。替代宣誓之保證僅於其他探求真實之方法不存在、無結果或需耗費不成比例的費用時，始得為之。替代宣誓之保證在意義及功能上，於行政程序中亦屬於證據方法的一環。由於刑法上的制裁規定，使得替代宣誓之保證亦係一項適格闡明真實的證明方法，替代宣誓之保證的內容享有一定的證據價值<sup>72</sup>。惟保證的內容並未產生正確推定的結果，因此行政機關在個案中仍須審查，替代宣誓之保證的內容是否存在任何不正確的觀點。

替代宣誓的保證僅在法律或法規命令允許下始得為之。此項制度之目的在於有助於闡明事實，若行政機關自始即不準備相信或對於保證內容的不正確性已略有所聞時，則替代宣誓之保證將無助於事實的查明<sup>73</sup>。行政機關在合乎法定要件下，得要求人民為替代宣誓之保證，惟人民若不為時，除法律另有規定外，並無任何強制方

<sup>72</sup> Bonk, in: Stelken/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz-Kommentar*, 5. Aufl., 1998, § 27, Rn. 1.

<sup>73</sup> a.a.O. (Fn. 72), Rn. 10.

式。惟行政機關在形成心證作成決定時，當然可以考量此項拒絕行為。此外，人民並無權請求，提出替代宣誓之保證，是否要求提出，則取決於行政機關在個案中的合義務性裁量。相對於其他闡明事實的方法，替代宣誓之保證具有補充性，其被視為發現真實的最後手段，因此為使此項制度的價值不受到貶抑，不必要的使用應加以禁止。替代宣誓之保證僅在其他探求真實的方法不存在或其他方法無法得出結果時，始得為之。方法是否不存在，行政機關不宜輕易認定，行政機關必須考量所有其他可能的調查可能性，並且盡其所能加以利用。此外，即使有其他闡明事實的方法，惟必須花費不合乎比例的費用時，則亦可要求替代宣誓之保證。費用不合比例係以行政程序內容對於公益或私益的重要性而定，可能存在於必要的時間及人力花費以及金錢費用上。違反補充性原則，對於保證內容的有效性及虛偽保證的刑責並無影響<sup>74</sup>。

依第二十七條第三項之規定，保證之意義在於，保證人確認陳述內容之正確性，並且表達承受刑事制裁風險的意願。保證人並依其良心與良知說明真實且沒有任何隱瞞。保證的內容包括所有種類的事實主張，但不包括價值判斷及法律上的結論。

行政機關仍得依其自由心證評價替代宣誓之保證，其所保證的事實並未享有法定內容正確性的推定，但由於刑法上制裁的規定，替代宣誓的保證仍享有特別的重要意義。

依第二十七條第四項規定，在作替代宣誓之保證前，行政機關應對保證人喻知其保證之意義及虛偽或不完整保證在刑法上的效果<sup>75</sup>。此項教示應於筆錄中載明，此項教示義務係替代宣誓之保證的生效要件，若行政機關未為之，則在虛偽的保證案例中，刑事責

---

<sup>74</sup> Kopp, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 6. Aufl., 1996, § 27, Rn. 7.

<sup>75</sup> 此項教示主要在避免人民輕易作成替代宣誓之保證，而遭致刑事上的制裁。

任亦不存在。

#### (二)德國租稅通則第二八四條

德國聯邦行政強制執行法第五條第一項規定，在第四條之案例，行政執行程序及強制執行之保護，依租稅通則規定為之（第七十七條、第二四九條至第二五八條、第二六〇條、第二六二條至第二六七條、第二八一條至第三一七條、第三一八條第一項至第四項、第三一九條至第三二七條）。租稅通則第二八四條規定了金錢債權之強制執行中替代宣誓之保證的規定，此外，在租稅通則第九十五條規定了替代宣誓保證的意義及為虛偽替代宣誓之保證的法律效果<sup>76</sup>。租稅通則第二八四條之規定，使執行機關得強制義務人公開其財產關係，其主要目標在使執行機關知悉至今為止不知的執行可能標的，使執行機關能夠掌握可供執行的財產。本條規定的附隨效果則是，在程序進行壓力下，促使義務人利用至今為止尚未完全利用的財產來支付債務、提出長期以來未完成的納稅申報書及停止顯然無法生存的營業<sup>77</sup>。

傳喚義務人為替代宣誓之保證以執行動產無效果為前提，扣押動產的行為必須嘗試為之，且全部或部分無效果。執行無效果並非一定由執行機關親自為之，其他債權人執行無效果時，亦滿足此項

<sup>76</sup> 租稅通則第95條規定的內容與行政程序法第27條規定的內容大同小異，租稅通則第95條第1項規定，稅捐稽徵機關得要求當事人就其所主張事實之真實性，為替代宣誓之保證。替代宣誓之保證僅於別無其他方法探求真實、其他方法不能達成結果或產生不相當之費用者，始得為之。替代宣誓之保證為一種用以證明所陳述內容為真實之方法。有關本條詳細的內容，請見，陳敏譯，德國租稅通則，頁114-116，1985年。

<sup>77</sup> App/Wettlaufer, Verwaltungsvollstreckungsrecht, 4. Aufl., 2005, § 22 Eidesstattliche Versicherung, Rn. 1.

條件<sup>78</sup>。此外，義務人拒絕搜索亦屬廣義沒有效果的類型，此項類型在憲法並非毫無爭議。蓋其藉由替代宣誓之保證的嚴厲制裁，在實際上阻止義務人主張搜索須法官許可的憲法權利。執行官於義務人住所、營業所多次無法碰面且義務人對其缺席無法表達足夠的歉意並提出令人信服的不到場理由時，則亦允許通知義務人為替代宣誓之保證。

除上述執行無效果外，若執行顯示出全部或部分無任何希望時，亦得通知為替代宣誓之保證，例如義務人在國內無住所時。執行無希望亦得自其他債權人，例如金融機構的行為得出。執行行為無希望須由事實加以證明，例如知悉義務人近日因缺乏財產，申請破產被拒絕或執行金額的數目明顯超過義務人已知的財產狀況。至於義務人是否隱匿其財產，則非重要<sup>79</sup>。

若義務人於三年內相對於行政執行處或法院已為替代宣誓之保證，且債務人名冊之登記尚未註銷時，則基本上不得再通知義務人為替代宣誓之保證（第二八四條第四項）。行政執行處在通知義務人前，得先向法院詢問，債務人名冊的登記是否仍舊存在。惟若有理由顯示，義務人在保證期間取得（新）財產時<sup>80</sup>，則允許通知義務人為替代宣誓之保證。接受替代宣誓之保證者，為債務人住所或居所的執行機關（第二八四條第五項）。為替代宣誓之保證者係債務人；債務人為未成年者，為法定代理人。法人、非法人團體亦由法定代理人為之。有義務為替代宣誓之保證者，必須在期日內親自到場，不得委任代理人出席（第二八四條第六項）。在審查為替代

<sup>78</sup> App/Wettlaufer, a.a.O. (Fn. 77), § 22, Rn. 3.

<sup>79</sup> App/Wettlaufer, a.a.O. (Fn. 77), § 22, Rn. 4.

<sup>80</sup> 第284條第4項規定，例如義務人過著奢華的生活方式；Engelhardt/App, Verwaltungsvoll-streckungsgesetz, Verwaltungszustellungsgesetz, Kommentar, 5. Aufl., 2001, § 284 AO, Rn. 3.

宣誓之保證的條件是否滿足後，執行機關依其合義務性裁量決定是否命義務人為替代宣誓之保證。傳喚通知必須親自送達義務人本人，送達代理人並不生效力。若法定代理人被通知為義務人為替代宣誓之保證時，則此項通知之送達人為法定代理人。

針對執行機關要求提出替代宣誓之保證的命令，義務人得依租稅通則第一八四條第六項規定提出救濟，此項救濟之特點在於，與行政執行程序內的其他權利救濟方法不同，其享有特定停止執行的效力<sup>81</sup>。若此項救濟有理由，則在對此項權利救濟主張之決定無法撤銷後，義務人始須提出替代宣誓之保證。若義務人未提出救濟或其異議確定被駁回，則義務人必須提出財產目錄。

在財產目錄內，若行政執行機關未將提出的內容限於個別標的時，義務人應將所有可以執行的積極財產納入<sup>82</sup>。即使採用所有權保留取得之標的，亦應告知保管場所。至於債權的標記方式，應於財產目錄中提供債務人之姓名、地址、產生債權之理由及證據。財產目錄的說明必須正確且完整，並不應登載實際上不屬於義務人的財產。若執行機關認為財產目錄不完整時，執行機關得要求義務人補充之。

由於行政自我執行的特殊性，在審查是否接受代替宣誓之保證時，必須特別考量比例原則。由於登錄於債務人名冊，一般皆將導致義務人喪失信用，因此若行政執行機關確信，即使不為替代宣誓之保證亦能達成財產目錄開啓未知的執行可能性時，基本上則不應接受代替宣誓之保證<sup>83</sup>。

---

<sup>81</sup> App/Wettlaufer, a.a.O. (Fn. 77), § 22, Rn. 13.

<sup>82</sup> 甚至違法打黑工的收入亦必須提出，LG Wuppertal, DGVZ 1999, S. 120, 引自 Engelhardt/App, a.a.O. (Fn. 80), § 284 AO, Rn. 6.

<sup>83</sup> App/Wettlaufer, a.a.O. (Fn. 77), § 22, Rn. 15.

義務人拒絕提出財產目錄或為替代宣誓之保證，但執行機關依現況不願放棄替代宣誓之保證，且認為此項措施必要且可期待時，則依租稅通則第二八四條第八項規定，得依民事訴訟法第八九九條規定向法院聲請裁定管收義務人，以強制義務人為替代宣誓之保證。聲請時必須附上必要的文件，使法院能夠確信該項措施的合理性及合乎比例原則。

### (三)行政執行法修正草案第十四條之一至第十四條之三（真實具結）

由於大法官釋字第五八八號解釋將行政執行處現行得聲請拘提管收之事由部分認為違憲，因此對於義務人之心理強制已無法全依拘提或管收為之。部分大法官在釋字第五八八號解釋中認為，可參酌德國「替代宣誓之保證」及債務人名冊之制度，作為心理上強制措施的一環，因此行政執行法修正草案參考德國制度增訂「真實具結」及「義務人名簿」規定，以免故意滯欠國家巨額稅款之執行案件相益增多，俾能維持稅制公平，穩定國家財政稅收。

行政執行法草案第十四條之一第一項規定，行政執行處對於執行事件應調查之事實經調查無結果，並無其他調查方法或雖有其他調查方法而調查需費過鉅者，得以書面通知義務人到場具結後陳述，此項具結後的陳述必須真實及完全。真實具結制度影響義務人權益甚鉅，因此同條第三十二條規定，義務人到場後，於詢問前得命其具結，並於具結前告知義務人具結之義務及該法所定虛偽陳述之處罰，以其慎重，俾能維護義務人之權益。

義務人經依第十四條之一規定通知而到場具結者，應於行政執行處所定期間提出義務人財產清冊，其目的在避免義務人對財產有隱匿或處分等不利行政執行之情事，並使行政執行處經由具結人之陳述，藉以發現義務人其他可供執行之財產。義務人財產清冊，應包括義務人現有財產、所負債務以及執行名義成立前一年內及成立日至提出財產清冊之日止，所處分之財產，其標的價值在新台幣十

萬以上者。義務人未履行公法上金錢給付義務達一定金額，且真實具結後符合一定條件，例如草案第十四條之四第一項第二款規定，依行政執行法為具結並經核發債權憑證，行政執行處得將義務人姓名、身分證明文件字號、職業、住居所或其他足資辨別的特徵等，登記於義務人名簿，供人查閱，令義務人負擔信用破產之效果，俾有助於信用調查，交易安全並得終止無意義的行政執行。

義務人經依第十四條之一規定受合法通知，無正當理由，未於指定期日到場、拒為具結、具結後拒絕陳述、拒絕提出債務人財產清冊時，為落實真實具結制度，依第十四條之一第四項規定，行政執行處得聲請法院裁定管收。

為確保真實具結後陳述內容的真實性，以及義務人提出財產目錄的正確性及完整性，行政執行法修正草案第十四條之三規定了刑事責任，給予具結人心理壓力，以促使其作真實完全的陳述。義務人於真實具結而對重要事項為虛為陳述或提出之義務人財產清冊，關於應記載之重要事項為不實記載者，處三年以下有期徒刑，或科或併科新台幣三萬元以下罰金。

## 伍、結 語

當事人協力義務經由大法官及最高行政法院判決的適用，在我國法制上引起重視，惟當事人協力義務的性質、拘束力、違反的法律效果為何，在現行法律規定上仍是十分紛歧。本文自人民參國家決定程序的發展、協力義務的產生以及協力義務的相關問題作基本的探討，最後以行政執行法上當事人協力義務為例，介紹行政執行法上的傳統當事人協力義務（真實及完全的陳述等）以及參酌德國法制在新修正草案增定的「真實具結制度」。希望對於此項普遍存在於行政法規的「當事人協力義務」制度，提供更進一步討論的基礎。

## 參考文獻

### 一、中文

1. 陳敏譯，德國租稅通則，1985。
2. 黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係，月旦法學雜誌，117期，2005。
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。
4. 董保城，行政計畫，載：翁岳生編，行政法，2版，2000。
5. 蔡震榮，行政執行法，修訂3版，2002。

### 二、外文資料

1. App/Wettlaufer, Verwaltungsvollstreckungsrecht, § 22 Eidesstattliche Versicherung, 4. Aufl., 2005.
2. Bonk, in: Stelken/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz-Kommentar, § 27, 5. Aufl., 1998.
3. Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee und-system. Insbesondere zur Bedeutung von Rechtsform und Verfahren im Verwaltungsrecht (1982).
4. Die Position der Bürger als Beteiligte im Entscheidungs-verfahren gestaltender Verwaltung, in: Lerche/Glaeser/Schmidt-Aßmann, Verfahren als staat-und verwaltungsrechtliche Kategorie (1984).
5. E. Schmidt-Aßmann, Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsgerichtsbarkeit, VVDStRL 34. (1976).
6. Engelhardt/App, Verwaltungsvollstreckungsgesetz, Verwaltungszustellungs gesetz, Kommentar, § 284 AO, 5. Aufl., 2001.
7. Engelhardt, G., in: Obermayer, VwVfG, 3. Aufl., § 26. 1999.
8. Grupp, K., Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren, VerwArch. (1989).

9. Tipke, K., Steuerrecht, 17. Aufl., 2002.
10. Kopp, Verwaltungsverfahrensgesetz, § 27, 6. Aufl., 1996.
11. Meyer/Borgs, Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl., 1982.
12. P. Häberle, Öffentliches Interesse als juristisches Problem (1970).
13. R. Breuer, K. Hansmann, U. Mutschler, S. de Witt, in: R. Lukes(Hrsg.) ,  
Sechstes Deutsches Atomrechts-Symposium. (1980).
14. R. Scholz, Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsgerichtsbarkeit VVDStRL  
34. (1976).
15. Stelkens/Kallerhoff, in: Stelkens/Bonks/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz-  
Kommentar, § 26, 5. Aufl., 1998.
16. W. Berg, Die Verwaltungsrechtliche Entscheidung bei ungewissem Sachve-  
rhalt. (1980).
17. W. Blümel, Grundrechtsschutz durch Verfahrensgestaltung, in: W. Blümel (Hrsg.),  
Frühzeitige Bürgerbeteiligung bei Planung. 1982.
18. W. S. Glaeser, Partizipation an Verwaltungsentscheidungen, VVDStRL 31.  
(1973).
19. W. v. Simson, Das demokratische Prinzip im Grundgesetz, VVDStRL 29.  
(1971).

# Litigants' Obligation to Assist in Administrative Enforcement System

Wen-Sheng, Hsiao<sup>\*</sup>

## Abstract

Litigants' obligation to assist in administrative enforcement system has become the target of discussion in the field of the public law, which has ranged from the tax law, the domain of the general administrative law, to the final explicit acknowledgement in the interpretation of the Constitution. However, if we closely observe the regulations of this obligation and their legal effects, we can see that, under the concept of assisting obligation, there are various types of it. The Judicial Yuan (J. Y.) Interpretation No. 588 of the Grand Justices integrated the notion of litigants' obligation to assist with the administrative enforcement system. Therefore, the Administrative Enforcement Agency of the Ministry of Justice drafted it into part of the articles of the new administrative enforcement law based on the Interpretation of No. 588. The objective of this article is to make the introduction and application of the obligation to assist more accurate and more appropriate through the explication of the development of people's participation in the administrative

---

<sup>\*</sup> Professor of Law, National Chung Cheng University.  
Received: November 8, 2005; accepted: March 27, 2006

decision making process, and the reason and the shift of the emergence of assisting obligation.

**Keywords:** Assisting Obligation, Procedural Participation, Duty to Investigation, Burden of Proof, Administrative Enforcement, Affidavit-Offering Obligation

