

第五章 程序事項的分析與檢討

第一節 程序規定之功能

程序規定的功能，在於「實現」實體規定之內容，而不在於「改變」其內容或其結果的歸屬¹。由於係基於協助實體法的落實之角色，促使稅捐債權得以實現，故其界限就在於不能變更實體法上的稅捐負擔。任何稅務行政，最後還是都得要考量到稽徵行政的效率以及課稅事實掌控的可能性²。但實體與程序間的價值孰輕孰重應如何認定？如果程序方面的規定因有其強烈需求而必須犧牲部分實體上價值時，本文認為須提出於國會訴諸公開討論。但若該程序性規定與實體稅捐負擔無涉，並不因此影響人民稅捐負擔者，似可由行政機關在多種可能性中選擇最高效率與低成本的方式來運作。

有關於程序規定會影響實體事項，而需適用法律保留甚或國會保留之問題，在司法審查中亦受到重視，認為只要會影響納稅數額，即應一併受稅捐法定主義之拘束。亦曾有大法官表示：「納稅雖為人民在憲法上之義務，惟依憲法第十九條規定，應依法律定之，蓋以法律係經人民選出之代表審查通過，亦即等於由人民承諾納稅義務，此為租稅法律主義之原則亦為依法行政之具體表現，或以為租稅法律主義，僅及於納稅之實體事項，不及於納稅程序，惟吾人深信，納稅程序如涉及納稅數額之確定者，即非僅為程序問題，仍應為租稅法律主義之範疇。憲法既將人民納稅義務事項，在憲法上作『法律保留』³，如行政機關認納稅法律之規定不盡適當者，自應適時修改法律，期臻至善，不得用行政命令以直接或間接迂迴之方法，變更法律之內容或結果，否則，民意機關通過之納稅法律，將因行政命令而變更，「無法律即無納稅」之原則，必將破壞無遺」⁴。且認為按各別稅捐法規之規定，方能課人民稽徵協力義務，行政規則不得做為其法源依據⁵。

¹ 參黃茂榮著，省市徵稅僵局如和解，載於氏著稅捐法論衡，頁 53。

² 參黃茂榮著，緩課股票股利及其所得之實現，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 33。

³ 此應係指國會保留原則。

⁴ 參釋字二四七號楊建華大法官不同意見書。

⁵ 釋字五三七號解釋：「此因稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第三十條之規定，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。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

稅捐程序規定另外要面對的，是稅捐稽徵程序與行政程序法之適用關係為何 - 稅捐稽徵程序是否該當行政程序法第三條「另有規定」之法律⁶，而得以排除行政程序法之適用的問題。本文以下就整體程序規定，挑出較具特殊性的稽徵協力義務、繳納義務、舉證責任之倒置做為討論的主題。

第一項 程序合法性原則

由於稅捐的課徵並無補償或具體之對待給付，是以所有的納稅義務自當以平等負擔方有其合理性⁷。除法規範上之衡量標準必須合理外，在程序上執行時必須徹底，否則稅法規範形同虛設。是以有所謂程序合法性原則，要求稽徵機關原則上不僅有權限，而且有義務課徵法律上所應負責課徵之稅捐。法律不僅是行政行為的界限，也是行政行為的發動義務⁸。稅捐法令不僅是對人民權利的保障，同時也是對於稽徵機關的容許或鞭策⁹。

為滿足程序合法性原則法所課稅捐行政機關之任務，稽徵機關是否活動，並非屬於其裁量之問題，尤其不適用一般行政法上的便宜原則。蓋合法的、平等的課稅並不允許詢問稅捐之核定及徵收是否合乎目的之問題，或行政機關所需支出之費用與稅捐收益間是否合乎經濟的比例關係¹⁰。考量稅捐在其行政費用下是否有適當的收益問題，是屬於實體的稅捐法關係，在程序中行政經濟則僅能透過法律授權的範圍加以考慮，例如所得稅法第一百條之一小額稅款之免徵規定即是¹¹。因此，無另外授權時，所有合乎構成要件的稅捐都應加以核定課徵。

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。」

⁶ 行政程序法第三條第一項規定：「行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定為之。」此部分討論參照葛克昌著，納稅人之程序基本權 - 行政程序法在稽徵程序之漏洞，載於氏著行政程序與納稅人基本權，頁 1 以下。

⁷ 參葛克昌著，量能原則與所得稅法，載於氏著稅法基本問題，頁 202 以下。

⁸ 參陳清秀著，稅法總論，民國九十年十月第二版，頁 41。

⁹ 參黃茂榮著，稅捐法定主義與稅捐工具，載於氏著稅捐法論衡，頁 21。

¹⁰ 參陳清秀著，稅法總論，民國九十年十月第二版，頁 41-42。

¹¹ 所得稅法第一百條之一：「稽徵機關依第一百條第三項規定退還營利事業八十七年度或以後年度之所得稅款時，應就退稅時該營利事業股東可扣抵稅額帳戶餘額內退還，其未退還餘額，營利事業得用以留抵其以後年度應納之營利事業所得稅額。（第一項）依本法規定應補或應退之

為達到全面執行的理想，常須藉助於簡化稽徵作業的規定。這些規定有在法律授權下，以授權命令出現者¹²；有稅捐稽徵機關未經授權或未經表現制定依據而制定公布者¹³；也有以行政規則出現者¹⁴。這些基於簡化稽徵作業所發布的授權命令、職權命令或行政規則，內容多與法律規定的解釋適用或課稅事實之認定有關，屬於一種「通案」的認定標準¹⁵。

這些標準如果要具有規範上拘束力，其正當性依據即為稅捐行政之實用性：為了因應簡化稽徵作業，而於課稅事實之認定賦予行政機關設定通案標準的權限¹⁶。不過，一方面鑑於通案認定標準的發布，為了達到簡化稽徵作業的目的，常常有過度一般化的情形，另一方面鑑於此種標準本身之性質原為法律解釋，故仍以認為通案認定標準應接受法院之審查為妥。首先，應就該稅捐行政的現況，有無利用係爭通案認定標準簡化稽徵作業的必要，然後再審查簡化之範圍與其簡化之利弊的比例是否相當。要之，通案的認定標準不因其存在於法規性命令中而具有法源地位，對司法機關仍然不具有規範上的拘束力¹⁷，而規定在職權命令與行政規則當中亦同。簡言之，程序規定在於協助實體規定得以執行、實施，不得據以改變實體規定以致於加重人民稅捐負擔。

第二項 法律優位原則

程序部分之規定，亦有法律優位原則之適用。例如貨物稅稽徵規則屬於為貨物稅條例的施行細則，屬於概括授權的法規命令。其第二條規定：「各類應稅貨物，不論在國內產製或由國外進口，其登記、照證及稽徵有關事項，除法令另有規定外，依本規則辦理。」其內容與母法授權條款大致相同¹⁸。而其用語為「除

稅款在一定金額以下之小額稅款，財政部得視實際需要，報請行政院核定免徵或免退該項稅款。」

¹² 例如行政院依照我國所得稅法第五十一條第二項以及第一百二十一條所制定公布的「固定資產耐用年數表」。

¹³ 例如「各年度房屋及土地當地一般租金標準」、「財產租賃收入、必要耗損及費用標準」等等不勝枚舉。將來再做補充。

¹⁴ 例如早先公布的「七十八年度擴大書面審核營利事業所得稅結算申報案件實施要點」。

¹⁵ 非通案認定標準的規範方式，可參大法官釋字五二一號解釋內容。

¹⁶ 參黃茂榮著，論法源，稅法總論（第一冊），頁150。

¹⁷ 參黃茂榮著，論法源，稅法總論（第一冊），頁151。

¹⁸ 貨物稅條例第三十六條：「本條例有關登記、照證及稽徵有關事項，由財政部擬訂貨物稅稽徵規則，報請行政院核定後發布之。」為少數有直接針對程序事項明訂的概括授權條款。

法令另有規定外，依本規則辦理」，即為法律優越原則之表現。

但在授權更有問題的營利事業所額稅查核準則中，其第九條與第十四條卻出現「除本準則別有規定外，依所得稅法第一百十條規定辦理」以及「除本準則另有規定外，應依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰」的文字¹⁹。法律優越原則為法治國家的根本建制，且按憲法與行政程序法之規定²⁰，法規命令抵觸法律者自應無效。該準則之授權已向來為人所詬病，尚企圖將自身提升至足以排除國會法規定的地位，此舉違反法律優越原則甚明。無論該準則中實際上是否有其他規定，行政機關此種企圖實為不當，且對國會極不尊重，宜儘早檢討改進。

第三項 稅捐稽徵法與行政程序法

第一款 行政程序法之性質與適用順序

行政程序法第三條第一項規定：「行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定為之。」因此，行政程序法為規範行政程序事項之普通法，其他法律有特別規定者，應優先予以適用²¹。由於稅捐稽徵程序事項於稅捐稽徵法已有規定，從表面觀之似乎整個稅捐稽徵程序都不適用行政程序法。某一規範內容若屬行政程序法有所規定而稅捐稽徵法未規定，如一般法律原則、法規命令、行政規則、行政處分及行政指導等，或都有規定時應如何競合，例如送達規定²²，是否一律排除或適用，或者應分別處理，不無疑義²³。此爭議主要來自於應如何解釋行政程序法第三條所稱的「除法律另有規定」，包含有（1）「法律」的範圍是否僅限於國會法，此屬形式上爭議；（2）「另有規定」應如何認定，相較於前

¹⁹ 營利事業所額稅查核準則第九條：「帳冊之記載與憑證不符，致生短報所得額之情事者，除本準則別有規定外，依所得稅法第一百十條規定辦理。」第十四條：「原始憑證未依規定保存者，除本準則另有規定外，應依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰。但取得買受人簽章證明與其所持有之憑證相符之影本，或經原出具憑證之營利事業簽章證明與其自留之存根聯相符之影本，或保留自行蓋章證明之扣抵聯影本以及統一發票經核定添印副聯，其副聯已送稽徵機關備查，其經取具該稽徵機關之證明者，免予處罰，並准予認定。」

²⁰ 憲法第一百七十二條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」行政程序法第一百五十八條第一項第一款規定：「法規命令，有下列情形之一者，無效：一 牴觸憲法、法律或上級機關之命令者。」

²¹ 參葛克昌著，納稅人之程序基本權，載於氏著行政程序與納稅人基本權，頁 20-21。

²² 送達事項於稅捐稽徵法第十八到十九條，與行政程序法地六十七到九十一條均有規定。

²³ 參葛克昌著，納稅人之程序基本權，載於氏著行政程序與納稅人基本權，頁 21。

開問題屬於需進行實質探討之爭議²⁴。

第二款 「法律」範圍之爭議

行政程序法第三條第一項所謂「除法律另有規定外」之「法律」，是否限於立法院通過後由總統公布形式意義之法律？對此有採取狹義見解者，認為僅限於形式意義的法律，才有該當之可能。除國會法外，法規命令、地方自治法規、其他公法人或具部分權利能力之行政主體的自治規章，以及習慣法等，都無法排除行政程序法的適用²⁵。

然亦有採取廣義見解，認為該「法律」之用語，在解釋上亦包括行政機關依據法律授權而訂定的法規命令。尤其在該國會法原本即屬優先適用之特別法時，基於此特別法授權所訂定之法規命令，在不牴觸其母法之範圍內，對於居於普通法之行政程序法而言，亦應優先適用²⁶。

授權命令與母法以外之法律規定不一致時，是否皆屬於牴觸上級規範，此亦為法律優越原則中重要課題之一。原則上，授權命令之位階仍在法律之下，故其不得牴觸母法，亦不得牴觸其他法律之規定。但例外就特定事項時，於符合授權法律所明訂之內容、目的及範圍條件下，授權命令仍得優先適用²⁷。亦即當特定事項是由特別法所規範，此時依該特別法所制定之法規命令，雖與相對於母法之普通法不一致，亦不生因牴觸而無效之問題²⁸。故本文認為廣義說較為妥適。

²⁴ 參葛克昌著，納稅人之程序基本權，載於氏著行政程序與納稅人基本權，頁 21 以下。陳清秀著，行政程序法在稅法上的運用，載於月旦法學，第七十二期，頁 38 以下。鄭俊仁著，行政程序法與稅法之相關規定，載於月旦法學，第七十二期，頁 62 以下。

²⁵ 參許宗力著，行政程序法與現行法制之整合，載於行政程序法草案研討會論文集，1999 年 2 月，頁 108-109。

²⁶ 參廖義男著，行政程序法草案之重要內容(一) - 適用範圍、行政處分與法規命令，載於行政程序法草案研討會論文集，1999 年 2 月，頁 17。

²⁷ 參吳庚著，行政法之理論與實用，自版，增訂七版，2001 年 8 月，頁 274-275。實務上亦同此見解，詳參行政院五十五年判字第三四五號判決：「合作法施行細則第三十二條規定「社員大會及代表大會之決議，如有違反本法第四十八條、第四十九條及本施行細則第三十條、第三十一條之規定者，社員得聲請主管機關宣告其決議案為無效。」此與民法第五十六條第一項所定「社員總會之決議，違反法令或章程者，對於該決議原不同意之社員，得請求法院宣告其決議為無效」，對照觀之，顯見前者為後者之特別規定，是以合作社社員大會及代表大會之決議是否違反法令為爭訟標的之事件，應準照上述合作社法施行細則之特別規定，認為行政爭訟範圍，依行政救濟程序以求解決，較為適當。」

²⁸ 參陳敏著，行政法總論，二版，頁 488。

第三款 「另有規定」之爭議

如何判斷其他法律屬於行政程序法之特別法，因無法由外觀特徵等形式得知，故屬實質問題。純就本條規定內容文義而言，似乎只要其他法律針對程序事項有所規範時，即應優先適用其他法律，即只要有規範程序事項之法令，無論其範圍或內容為何，均屬特別法。鑑於任何實體規定均有賴程序規定協助，方得以落實，且程序事項之內容甚為多樣繁雜，若採取此種解釋方法，將使得行政程序法幾無適用之可能，而完全被架空²⁹。是以必須進一步觀察該法律之性質，來判斷其究竟是否該當於特別法之地位，亦即須進行「目的性限縮」之解釋³⁰。但針對如何判斷其他「法律」為特別法之判準，則有不同看法。

第一目 完全規定除外說

完全規定除外說認為應依其他法律對程序事項是否為「完全規定」- 是否存在完整、完全的程序規定。若有，始能排除行政程序法之適用。亦即，就該法律之目的及程序規定加以觀察，如果顯然是要使特定之行政行為完全依照該法律所定之程序處理者，可認為是完全規定而排除行政程序法之適用。反之，如該法律僅就程序為部分規定，或其立法目的並不排除行政程序法之適用者，則行政程序法仍有補充適用之餘地³¹。

第二目 程序保障說

程序保障說認為，所謂另有規定，非指其他法律之「不同規定」，站在正當法律程序之立場觀察，應指「另有較行政程序法嚴格之程序規定」³²。行政程序法在規範體系中係屬「最低限度之程序保障標準」，行政行為至少須滿足此程序

²⁹ 參葛克昌著，納稅人之程序基本權，載於氏著行政程序與納稅人基本權，頁 22；湯德宗著，論行政程序法之適用，載於氏著行政程序法論，頁 146 以下。

³⁰ 參黃茂榮著，法學方法與現代民法，頁 93 以下。

³¹ 參葛克昌著，納稅人之程序基本權，載於氏著行政程序與納稅人基本權，頁 20-21；廖義男著，行政程序法草案之重要內容(一) - 適用範圍、行政處分與法規命令，載於行政程序法草案研討會論文集，1999 年 2 月，頁 18-20；許宗力著，行政程序法與現行法制之整合，載於行政程序法草案研討會論文集，1999 年 2 月，頁 109-110；蔡茂寅、李建良、林明鏞、周志宏四人合著，行政程序法實用，二版，2001 年 10 月，頁 17。

³² 參湯德宗著，論行政程序法之適用，載於氏著行政程序法論，頁 146 以下。

保障標準。因此，只有當其他法律的程序保障程度較本法為優厚時，方為特別法而可該當「另有規定」；如果其他法律的程序保障規範程度較本法為劣薄者，則並非特別法，從而仍有行政程序法之適用³³。

第三目 小結 - 區分受規範事項

設立行政程序法之目的，除有保障人權之考量外，亦著眼於促進行政效能。程序保障說從保障人權的角度立論固有其道理，但也因此未能兼顧其雙重目的。因此，只要立法者針對特定的行政事項或具獨特性質的領域，經通盤考量後，認為此領域內應優先考量行政效能時，自亦得設計與行政程序法保障程度有異的完整程序制度。於保障人權與促進行政效能的利益權衡當中，由於行政機關屬於利害關係人，是以此二利益之衡量與制度設計，宜由國會自行決定而不適合委任立法，尤不得以概括條款濫行授權。但仍須注意該程序所提供給人民的保障，不得低於憲法所要求的最低限度，否則即超出立法裁量空間之外而構成立法權濫用。在符合前開條件的限度內，司法機關原則上即應予以尊重。

因此，「完全規定除外說」著重於立法者究竟是否已經對該受規範事項，於參酌行政程序法規定後進行通盤考量所規定，藉此判別系爭程序規定條文究竟是否為深思熟慮後的完整設計。有些規定雖涉及程序事項，但卻僅是出於偶然的神來一筆，並無設立完整程序規範之企圖。相關程序規定之所以簡陋，往往並非立法者意識到該行政事項具有程序上的特殊性，因而有意地不予規定。尤其是在行政程序法施行前，程序保障的想法尚未普及，僅以有規範程序事項之條文存在為由，即認定其屬特別規定而排除行政程序法之適用，實與行政程序法之制定目的有所違背。若透過解釋仍無法得知立法者有簡化行政程序之目的，原則上即應歸屬於立法疏漏，而得以行政程序法補充之³⁴。

第四款 稅捐稽徵法之適用

就稅捐稽徵法而言，首先可確立其法源位階屬於國會法無誤。而由於：(1)

³³ 參蔡秀卿著，行政程序法制定之意義與課題，載於月旦法學，第50期，頁19-20。

³⁴ 詳參熊愛卿著，論行政計畫的制定手續與人民的參與 - 以西德計畫確定法制為中心，私立輔仁大學法律學研究所碩士論文，1990年6月，頁80。

稅捐稽徵法制定時點在行政程序法之前³⁵；(2)我國行政程序法制定施行時，未如德國同時將稅捐通則規定做全面性相應的大幅修正，以整合稅捐稽徵法內相關規範³⁶；(3)行政程序法並未如德國行政程序法有明文將依稅捐通則之稽徵程序排除在行政程序法之適用範圍外；(4)按稅捐稽徵法第一條規定之內容，並未排除其他法律為補充規定³⁷。基於以上理由，本文認為稅捐稽徵法雖屬較為完整的程序規範，但並未完全排除行政程序法之適用，是以本文認為行政程序法仍得就未明文為相異規定或較為簡陋的事項補充之，並以下列舉例說明之。

第一目 以送達規定為例 - 割裂適用之難處

對「送達」事項，行政程序法於第一章第十一節，自第 67 條到第 91 條中有詳細規範，其內容相較於稅捐稽徵法更為完整翔實。是以若對同一送達事項之規定，只因為稅捐稽徵法第十八、十九條存在著較為簡略的規定，致使行政程序法通篇相同但更為嚴謹的規定卻因此不得適用，而其他稅捐稽徵法未規定者，仍應適用行政程序法補充之，如此將導致法規範的割裂適用，有其窒礙難行之處³⁸。

第二目 以核課期間為例 - 具排除意味之立法目的

行政程序法中就時效亦設有相關條文，規定公法上請求權因五年間不行使而當然消滅³⁹。對此而言，稅捐稽徵法第二十一條所規定的核課期間⁴⁰，即應屬於

³⁵ 稅捐稽徵法於中華民國六十五年十月二十二日，由總統 (65) 台統 (一) 義字第 3619 號令制定公布全文 51 條。而行政程序法是於中華民國八十八年二月三日總統 (88) 華總一義字第 8800027120 號令公布全文 175 條；並自九十年一月一日施行。

³⁶ 稅捐稽徵法於行政程序法公布到施行的民國八十八至九十一年間，僅於民國八十九年五月十七日，以總統 (89) 華總一義字第 8900118350 號令增訂公布第 11-2 條條文。

³⁷ 稅捐稽徵法第一條：「稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他有關法律之規定。」參葛克昌著，納稅人之程序基本權，載於氏著行政程序與納稅人基本權，頁 21-23。

³⁸ 參葛克昌著，納稅人之程序基本權，載於氏著行政程序與納稅人基本權，頁 22。

³⁹ 行政程序法第一百三十一條：「公法上之請求權，除法律有特別規定外，因五年間不行使而消滅。(第一項)公法上請求權，因時效完成而當然消滅。(第二項)前項時效，因行政機關為實現該權利所作成之行政處分而中斷。」

⁴⁰ 稅捐稽徵法第二十一條：「稅捐之核課期間，依左列規定：一 依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。二 依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。三 未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者；其核課期間為七年。(第一項)在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」

特別規定。考量其立法目的，可排除行政程序法而優先適用⁴¹。

第三目 以稅捐秘密為例 - 更細緻的程序保障

由於稅捐稽徵法並無排除行政程序法之明文，行政程序法亦無不適用於稽徵程序之規定，在兩法有競合時，有如上述核課期間應就其立法目的判斷何者優先之情形，亦有可以程序保障之優厚程度判斷者。例如稅捐稽徵法特別針對稅法所設立關於稅捐秘密的規定⁴²，其內容完整且翔實，提供人民相關保障之程度相較於行政程序法有過之而無不及⁴³，也同樣應優先於行政程序法而適用⁴⁴。

第五款 小結

行政程序法與稅捐稽徵法之間，還需要針對各別事項與行政行為來劃分，對每個區塊作更細膩的檢視。若僅概括地以一般行政程序與稅捐行政程序來看待行政程序法與稅捐稽徵法，勢必將顧此失彼，無法有效統整。

例如，稽徵機關為要求稅捐義務人履行其稅法上的協力義務，固然可以要求稅捐義務人出示與稅捐有關之事實，告知所知之證據方法，方式是對其為要求協力之行政處分，且處分中應明載要求協力之事項。惟其要求之協力必須為說明稅捐法上之法律事實所必要、相當、可行且不過份，選擇其花費較少，且為義務人自己所有者。此外，遵守的結果不得傷及稅捐義務人之尊嚴⁴⁵。這些推論看起來都理所當然，也都體現於行政程序法的條文當中⁴⁶。但是可否允許行政機關以稅捐稽徵法為特別法且並未規定，而主張排除適用？

縱使認為行政程序法可以全面性的補充，仍有疑點存在。以行政處分是否應附理由為例，行政程序法第九十六條規定應附記理由為原則⁴⁷，但於同法第九十

⁴¹ 參葛克昌著，納稅人之程序基本權，載於氏著行政程序與納稅人基本權，頁 22。

⁴² 參稅捐稽徵法第三十一、三十三、三十四條。

⁴³ 觀行政程序法，僅於第四十六條當中，有相關但非正面規範方式的條文。

⁴⁴ 參葛克昌著，納稅人之程序基本權，載於氏著行政程序與納稅人基本權，頁 22。

⁴⁵ 參黃茂榮著，稅捐法上之登記義務，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 457。

⁴⁶ 例如行政程序法第四、五、六、七條等均屬之。

⁴⁷ 行政程序法第九十六條第一項第二款：「行政處分以書面為之者，應記載下列事項：二 主旨、事實、理由及其法令依據。」

七條則設有例外規定⁴⁸。與稅捐處分最有關係者，要屬第三款「大量作成之同種類行政處分或以自動機器作成之行政處分依其狀況無須說明理由者」與第六款「依法律規定無須記明理由者」，若認為依法律規定以特別明文者為限，則自不得據稅捐稽徵法之規定主張適用該款而不附理由。但稅捐處分是否必然屬於大量作成之同種類行政處分，而完全無須附記理由？行政法院曾有判決表示⁴⁹，按推估課稅標準核定所得額時，仍須證明其所制定之標準屬合理、客觀，並附記其所應遵循之行政程序、使用方法與查訪資料等，否則未可拘束人民之自由權利。而稅捐處分是否應為相同處理，究竟該何去何從？本文初步認為，長遠以觀似乎應該仿效德國經驗，在稅捐稽徵法內進行統整性的調整與修改，以明定稅捐稽徵程序與一般行政程序的分際。在此之前，仍以遵循行政程序法的規定較為妥當。

⁴⁸ 行政程序法第九十七條：「書面之行政處分有下列各款情形之一者，得不記明理由：一 未限制人民之權益者。二 處分相對人或利害關係人無待處分機關之說明已知悉或可知悉作成處分之理由者。三 大量作成之同種類行政處分或以自動機器作成之行政處分依其狀況無須說明理由者。四 一般處分經公告或刊登政府公報或新聞紙者。五 有關專門知識、技能或資格所為之考試、檢定或鑑定等程序。六 依法律規定無須記明理由者。」

⁴⁹ 詳參台北高等行政法院九一年訴字第五六一五號判決：「自八十年度至八十六年度結束營業止，各年度組中區國稅局核定之利潤率分別為-17.9%、0.17%、24.64%、3%、6%、-7.48%、-16.9%，有原告提出為被告所不爭執之核定情形表附卷可參，中區國稅局核定本期即八十二年之利潤率高達24.64%，與歷年差距極大，告並未能證明系爭補習班該年度利潤有何大幅成長之事實，則中區國稅局依據訪查記錄表所推估之所得額，與前後歷年比較，其核定顯失客觀合理，原告指摘該訪查記錄，即非無據。」