

第六項 程序事項適用國會保留之可能

首先必須確認，無論如何行政機關仍不得以行政規則制訂與法規有所抵觸的程序規定，這是基於法律優越原則的最低限度要求。然而，是否得以行政規則制訂未規範或與現行規範無抵觸的程序規定，則尚有爭議，此屬「行政程序事項是否屬於法律保留事項甚或國會保留事項」的問題。有關行政程序之規定，德國原本認為縱然以命令規定，亦屬合法，惟有要求法律保留而日趨嚴格之傾向⁹²。觀我國與行政法上正當法律程序相關的司法審查，如釋字四六二、四八八、四九一號等號解釋，似乎亦認為行政程序屬於法律保留事項。釋字四八八號解釋中⁹³，更明白表示應適用法律保留之事項，及於「實施實體內容之程序」規定⁹⁴。

相較於前面章節對於實體事項的分析，在不談論給付與授益性質的前提下，依司法審查實務上所形塑的法律保留體系，必須適用法律保留原則與非必須適用者間的界限，概略觀之可以說是：若剝奪或限制人民自由權利，屬法律保留；若僅屬執行法律細節性技術性次要事項，雖因而對人民產生不便或輕微影響，仍非憲法所不許。按釋字四四三號解釋所稱「若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許」，似乎容許行政規則做為程序事項的法源依據。但仍待解決的爭議是：何謂「細節性、技術性」的程序事項？其應不包含限制或剝奪人民自由權利的實體事項，只能夠對人民產生「不便或輕微影響」。就此，本文擬先提出程序事項中，對實體權利義務關係較有影響的部分加以排除，包含稅捐協力義務、繳納義務與舉證責任之倒置加以討論。至於如單純提供資訊、內部作業之流程等，似可歸為細節性、技術性之事項。

⁹² 參吳庚著，行政法之理論與實用，自版，增訂七版，2001年8月，頁90。

⁹³ 釋字四八八號解釋：「法律規定之實體內容固不得違背憲法，其為實施實體內容之程序及提供適時之司法救濟途徑，亦應有合理規定，方符憲法維護人民權利之意旨；法律授權行政機關訂定之命令，為適當執行法律之規定，尤須對採取影響人民權利之行政措施時，其應遵行之程序作必要之規範」。

⁹⁴ 本段解釋文中的第一個「其」字，明顯地即指「法律」而言，亦即「法律應就程序事項為『合理』規範」；同時，「授權命令應就程序事項為『必要』規範」，而使行政程序成為法律保留事項。參許宗力著，基本權程序保障功能的最新發展 - 評司法院釋字第四八八號解釋，載於月旦法學，第54期，1999年11月，頁157-158。

第二節 行為義務

由於稅捐相關資料在稅捐義務人的管領範圍之內，是以稅捐稽徵程序就其所面臨的舉證困難，透過課予相關義務人協力義務的方式來克服⁹⁵。一旦稅捐義務人違反協力義務時，而稽徵機關又已盡其調查之能事，卻仍無法計算應繳之稅捐數額時，即得以推計之方式推估計算之。透過實際上稽徵協力義務的課予，使得稽徵機關在舉證上確實減輕不少負擔，但卻也增加了稅捐義務人受到不利處分的機會，導致與核實課徵原則有所衝突之處。為了要納稅義務人能夠事先預測此種不利益之存在，並計算其所帶來的法律效果，所以稽徵程序的協力義務應以法律或授權命令的表現形式來呈現⁹⁶。且課人民以行為義務，本涉及對人民自由權利的限制及介入，其保留強度縱不及國會保留，仍至少應適用一般的法律保留。人民只在有明文規定時，始有說明事務的協力義務⁹⁷，司法審查亦持相同看法⁹⁸。

行為義務之功能主要在於協助主要給付義務的實現，使之能獲得滿足。但縱使無繳納義務，或是否具有繳納義務尚不明瞭時，稅捐法上之義務人便已經因為稅法之規定而負行為義務。而且常常是根本尚無繳納義務，便已應盡行為義務。例如，營利事業之設籍、設帳義務發生時，通常尚無繳納義務可言⁹⁹。其內容可大致分為：(1) 設籍；(2) 設帳；(3) 憑證；(4) 申報；(5) 接受調查等義務¹⁰⁰。

第一項 設籍與登記

按對人課稅及對物課稅之需要，分別有稅捐主體及稅捐客體設籍之規定，其功能在於掌握稅源¹⁰¹。其名稱雖帶有「設立」的意味，但論其實際僅為向稽徵機

⁹⁵ 而非移轉舉證責任的方式。詳參柯格鐘著，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 71 以下。

⁹⁶ 參柯格鐘著，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 72。

⁹⁷ 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；陳敏著，租稅稽徵程序之協力義務，載於政大法學評論，第三十七期，頁 49 以下。

⁹⁸ 參釋字第五三七號解釋：「依憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。」

⁹⁹ 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。

¹⁰⁰ 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 458。

¹⁰¹ 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 459。

關「報備」，不因之影響其稅捐法上的權利能力¹⁰²。故將該手續稱為設籍，實僅為相沿成習下權宜的做法¹⁰³。

要求人民盡登記或申報之義務，並將違反行為連結上不利益的法律效果，都是加諸人民自由權利的限制，自當適用法律保留原則。稅捐法既然確定針對登記之事項加以規定，便應該以法律或授權命令的形式詳予規定，避免利用行政規則定之，也要避免因法律規定不詳而過度倚重行政規則來加以解釋或甚至加以補充。如此即可經由稅捐法體系上的改進，使法規之運用更為明朗，讓原本已經夠複雜的稅捐法，不因立法規劃上的缺失而產生莫須有之繁雜¹⁰⁴。

第一款 釋字五 五號解釋

第一目 解釋文

「中華民國七十六年一月二十六日修正公布之獎勵投資條例（七十九年十二月三十一日因施行期間屆滿而當然廢止）第六條第二項規定，合於第三條獎勵項目及標準之生產事業，經增資擴展供生產或提供勞務之設備者，得就同條項所列獎勵擇一適用。同條例授權行政院訂定之施行細則第十一條第一項第二款復規定，增資擴展選定免徵營利事業所得稅四年者，應於其新增設備開始作業或開始提供勞務之次日起一年內，檢齊應附文件，向財政部申請核定之，此與公司辦理增資變更登記係屬兩事。財政部六十四年三月五日台財稅第三一六一三號函謂：生產事業依獎勵投資條例第六條第二項規定申請獎勵，應在擴展之新增設備開始作業或提供勞務以前，辦妥增資變更登記申請手續云云，核與前開施行細則之規定不合，係以職權發布解釋性行政規則對人民依法享有之權利增加限制之要件，與憲法第二十三條法律保留原則抵觸，應不予適用。」

第二目 規範上爭點

本解釋表示行政機關不能用行政規則對人民依法享有之權利增加限制，此亦

¹⁰² 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460。

¹⁰³ 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461。

¹⁰⁴ 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499-500。

為稅捐法定主義之本旨。值得注意的是，內文指出獲有概括授權的施行細則，雖其授權條款因不符授權明確性故不得享有判斷餘地，但其位階效力上仍優先於行政規則。在施行細則所規範的細節性與技術性事項內，行政規則不得與之相抵觸。

施行細則因其授權依據為概括授權，雖具有法規命令的外觀，但就實體部分僅能負擔行政規則的任務，就程序部分則在細節性、技術性，與不加重稅捐負擔的範圍內得以制定一般性規範。行政規則原本固不得影響實體權義關係，又依本號解釋之意旨，雖然施行細則與行政規則都屬同一機關所發布，惟一旦有規定於施行細則內之事項，即不宜再透過行政規則加以變更或增加要件，而僅得夠過施行細則本身的修正更改之。如此，概括授權條更具有其獨立的存在意義。

第二款 所得稅法第一百 四條

所得稅法第十八、十九條以營利事業之登記做為義務內容，於同法第一百四條對於違反者課予處罰¹⁰⁵。但依法條文字觀之，其行為義務與違反責任之義務人並不同一：前者為營利事業，後者為營利事業負責人，兩者為法律上獨立而不同之主體。按無義務即無所謂違反義務之責任，所以所得稅法第一百 四條在未課營利事業負責人以申請辦理登記之義務前，逕課以違反義務的責任，不盡妥當。而可否自本條解釋該負責人因此有申請登記的義務，亦誠有疑問¹⁰⁶。

第二項 設帳與記帳

依法律保留原則，設帳與記載的行為義務屬於應依法律或授權命令的規範內容，如此方可課當事人依規定設置帳簿與逐次記載帳簿的義務，且為確保帳簿之記載無誤，帳簿在使用前尚須送主管機關登記驗印¹⁰⁷。

¹⁰⁵ 詳參所得稅法第十八、十九條，同法第一 四條：「營利事業負責人違反第十八條、第十九條規定，逾期不申請登記、註銷、或變更登記者，稽徵機關除限期責令補辦登記或變更登記外，並應處以三百元以下之罰鍰。其非屬於解散、廢止、註銷之申請，並得停止其營業。」

¹⁰⁶ 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 497。

¹⁰⁷ 參柯格鐘著，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 49。

第三項 開立、取得與保存憑證

納稅義務人依規定設帳與記帳之後，當每次有會計事項發生時，須依規定開立、取得與保存憑證，做為將來與帳簿上記載事項相互勾稽查核之用¹⁰⁸。故此項義務常伴隨前述設帳與記載之義務出現，也應適用法律保留。

第一款 釋字二五二號解釋

第一目 解釋文

「財政部中華民國六十九年八月八日(六九)臺財稅字第三六六二四號函，認為營利事業銷售貨物，不對直接買受人開立統一發票，而對買受人之客戶開立統一發票，應依稅捐稽徵法第四十四條¹⁰⁹規定論處。此項命令，核與上述法律規定，係為建立營利事業正確課稅憑證制度之意旨相符，與憲法尚無牴觸。」

第二目 規範上爭點

本號解釋是財政部透過行政規則認定跳開發票之行為，屬於稅捐稽徵法第四十四條規定而應受處罰。惟跳開發票之行為在加值型營業稅之下，原則上並不會導致稅捐之逃漏或短收。觀各種程序規範之設立，其目的都在於實體稅捐關係的實現。於此目的外似不宜有其獨立目的，如跳開發票之行為在不曾斷喪稅捐目的之限度內，即不應以掌握稅捐資料或建立正確憑證制度等理由處罰之。況且跳開發票時，就其間之資金流動尚有可能論為仲介或經銷之勞務收入，亦不會因此造成所得稅的逃漏或短課。

財政部欲以行政規則就跳開發票之行為予以處罰，然從稅捐稽徵法透過解釋未必可得出與其函釋相同之結果。由於行政規則並非有效法源，是以法院自可透

¹⁰⁸ 參柯格鐘著，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 58。

¹⁰⁹ 稅捐稽徵法第四十四條：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」

過上開解釋方式，對該條做限縮解釋，以說理的方式排除該行政規則之適用，運用稅捐法定主義以保障人民權利。本號釋字中，亦有大法官持類似看法¹¹⁰。

第二款 釋字五一九號解釋

第一目 解釋文

「財政部中華民國七十六年八月三十一日臺財稅字第七六二三三 號函示所稱：「免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫，銷售貨物至國內課稅區，其依有關規定無須報關者，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，並依營業稅法第三十五條之規定報繳營業稅」，係主管機關基於法定職權，為執行營業稅法關於營業稅之課徵，避免保稅區事業銷售無須報關之非保稅貨物至國內課稅區時逃漏稅捐而為之技術性補充規定，此與營業稅法第五條第二款所稱進口及第四十一條第二項前段對於進口供營業用之貨物，於進口時免徵營業稅均屬有間，符合營業稅法之意旨，尚未違背租稅法定主義，與憲法第十九條及營業稅法第二條、第五條第二款、第四十一條第一項前段規定均無牴觸。」

第二目 規範上爭點

本案爭點在於：「免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫，銷售無須報關之非保稅貨物至國內課稅區」，是否為營業稅法第五條第二款所稱「進口」¹¹¹。此與稅捐客體要件有關，須確定

¹¹⁰ 釋字二五二號解釋李志鵬大法官不同意見書：「憲法第十九條明文規定：『人民有依法律納稅之義務』。中央法規標準法第五條及第六條規定：『依憲法或法律規定應以法律定之者，不得以命令定之。準此，不僅人民納稅之稅目及稅率等，應由法律規定，即人民違反租稅法令所加處罰之要件及罰則輕重，亦應由法律加以規定，始符憲法本旨。行政機關以命令代替法律，規定人民之何種行為應依何法何條處罰，顯然牴觸上開法律及憲法。故縱然財政部認為營利事業銷售貨物，不對買受人開立統一發票，而對買受人之客戶開立發票，應依稅捐稽徵法第四十四條規定論處（該部嗣後發布之『統一發票使用辦法』第三十條已否定此說），亦應經立法程序，由法律加以規定，豈有以函規定之理？準此以觀財政部民國六十九年八月八日（六九）台財稅字第三六六二四號函，以命令代替法律，已牴觸中央法規標準法第五條、第六條及憲法第十九條，應屬無效」

¹¹¹ 所謂「保稅」，指納稅義務人對於應繳稅之貨物，基於特定條件，經申請主管單位核准後，保留暫緩繳納稅款之義務，處於海關監管之狀態。蓋進口貨物於抵達港口後，基於國家領土主

其為何種稅捐客體後，方可知所應適用之相關規範。

依營業稅法第一條之規定¹¹²，進口貨物至中華民國境內，縱無銷售或移轉權利之行為而僅是事實上的過程，還是有營業稅義務。所謂進口貨物，本來指「貨物自國外進入中華民國境內者」，亦即由境外將貨物輸入到境內，境外與境內間通常以海關作為進出之通道。然為促進經濟發展或方便外銷事業之出口作業，現行法有將一定區域擬制為境外的設計，例如政府核定之免稅出口區、科學工業園區、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫。於是，貨物自國外進入前述區域者，不論為進口貨物。反之，「貨物自前款但書所列之事業、工廠或倉庫進入中華民國境內之其他地區者」者，雖皆在中華民國境內進出，但還是論為進口貨物¹¹³，而屬營業稅之稅捐客體¹¹⁴。

若從保稅貨物的觀點，可清楚地認為免稅區事業若係銷售保稅貨物，應論為進口貨物，遵照進口之規定，由進口貨物之收貨人或持有人繳交稅捐¹¹⁵；若銷售

權及關稅主權之效力，該港口上政府對該貨物即享有租稅課徵權。惟抵達港口後，向海關申請通關放行前，此時並非處於保稅狀態。蓋進口貨物雖經進入口岸（即港內），如未經卸下，尚置於船（或機）上（不論係本國籍或外國籍）時，係屬於「未處理狀態」，談不上「保稅」之問題。進口貨物自卸下後至向海關申報通關放行進口之時，完全處於海關監管控制之狀態。又向海關申報通關放行進口之貨物，除純粹係進入課稅區，須及時繳付進口關稅者外，如經依規定之手續向海關申請核准者，仍可繼續保留暫緩繳稅義務狀態，例如報關放行運入保稅工廠、加工出口區或科學工業園區等地進行加工之貨物，惟該等貨物尚須受海關之控管監視。因此，「保稅」即為如上述之具備特定條件，經海關核准暫緩履行繳稅義務，而處於海關監管下之狀態。詳參李憲佐著，我國關稅退保制度之法律問題，國立台灣大學法律學研究所博士論文，1994年，頁155-167。

¹¹² 營業稅法第一條：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」

¹¹³ 營業稅法第五條第一款但書：「貨物有左列情形之一者，為進口：一 貨物自國外進入中華民國境內者。但進入政府核定之免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業及海關管理之保稅工廠或保稅倉庫者，不包括在內。」第二款：「貨物有左列情形之一者，為進口：二 貨物自前款但書所列之事業、工廠或倉庫進入中華民國境內之其他地區者。」

¹¹⁴ 參許詩玉著，加值型營業稅實務管理，作者自刊，頁45；黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁139-141。

¹¹⁵ 然而對於應如何證明有無將貨物自境內之免稅區輸入到應稅區內，則存有問題。如果根本將營業稅法第五條第壹款但書所規定的區域擬制為境外，則是否有貨物自該擬制之境外輸入於境內，從而構成進口貨物應予課徵稅捐，依規範說自當由稅捐稽徵機關負舉證責任。然目前實務上將營業稅法第五條第一款但書的規範意旨理解為「暫准免徵營業稅」的要件，則納稅義務人若要繼續享受該免稅待遇，則必須就該免稅要件之繼續存在負舉證責任。行政法院七十九年度判字第一六六號判決，要旨為：「凡進入保稅工廠之進口貨物，所以暫准免徵營業稅者，係以該項貨物存放於保稅區域內，且必須加工出口或原貨復出口貨物，為免徵營業稅之要件，否則，自不得免徵」。就此而言，稽徵機關於各環節上所採取之觀點似乎不夠一貫。詳參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁

非保稅貨物，與一般營業人在國內銷售貨物相同，應同境內銷售之規定，由銷售貨物之營業人繳交稅捐¹¹⁶。本號解釋對於符合要件之主體¹¹⁷，銷售非保稅貨物至國內課稅區，究竟是否論為進口，以形式上是否須向海關辦理報關手續為準。採此形式認定標準，雖然簡便明確，卻有無法充分說明之處，因為重點係在該貨物是否為保稅貨物。故其困擾在於稽徵機關所採之標準不適當所致，且有與法律保留原則相衝突之嫌，宜制定於法律或法規命令內，以保其明確性及預見可能性。

第三款 以直接銷售勞務予外國買受人為例

在轉口貿易，稽徵機關認為貨物如果有先通關入境而後出口，則其出口可適用零稅率，退還進項稅額；反之，貨物如未通關入境，即復運送出口，則營業人之所為被認定屬「在中華民國境內銷售勞務」，其賺取之價差，論為銷售勞務之收入，惟仍可適用零稅率¹¹⁸。此問題目前由於統一發票使用辦法規定得免用或免開統一發票¹¹⁹，且該辦法外觀上符合授權命令之要件，屬有效的法規命令¹²⁰，得就此部分制定規範，故此問題目前失其實務上爭議之實益¹²¹。

第四項 結算申報

個人綜合所得稅之結算申報義務，按照所得稅法之規定¹²²，不限於執行業務者。其法源依據為所得稅法，屬於形式意義的法律，無法律保留的問題。而營利事業之結算申報義務，亦與前述法源依據相同。需注意者，即使是「合於第四條第十三款規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織」，仍須依照

141-142。

¹¹⁶ 營業稅法第二條第一項第一、二款：「營業稅之納稅義務人如左：一 銷售貨物或勞務之營業人。二 進口貨物之收貨人或持有人。」

¹¹⁷ 如免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫。

¹¹⁸ 參黃茂榮著，虛報銷項稅額之罰則，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁451。

¹¹⁹ 統一發票使用辦法第四條第三十二款：「合於左列規定之一者，得免用或免開統一發票。三二 營業人直接外銷貨物或勞務予國外買受人。」

¹²⁰ 統一發票使用辦法第一條：「本辦法依營業稅法（以下簡稱本法）第三十二條第三項規定訂定之。」營業稅法第三十二條第三項：「統一發票，由政府印製發售，或核定營業人自行印製；其格式、記載事項與使用辦法，由財政部定之。」

¹²¹ 參黃茂榮著，虛報銷項稅額之罰則，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁452。實務上爭議可參台北市政府八十五年七月三十日府訴字第八五 四六一 二號訴願決定之內容，轉引自黃茂榮著，虛報銷項稅額之罰則，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁451-452。

¹²² 所得稅法第七十一條第一項。

第七十一條申報。該準用係規定於國會法中¹²³，故無法源依據的爭議。

第一款 釋字三一八號解釋 - 合併申報

第一目 解釋文

「中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第十五條 第十七條第一項，關於納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養親屬合併申報課徵綜合所得稅之規定，就申報之程序而言，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符。首開規定雖已於中華民國七十八年十二月三十日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況、檢討改進。」

第二目 規範上爭點

在要求法律保留的前提下，結算申報之義務可制定於法律或授權命令。但若因合併申報而會影響納稅義務人之稅捐負擔的話，原則上僅得以國會法定之。若僅為不影響實體稅捐負擔的一般性程序規定，由法規命令規範亦無妨。合併申報制度由於仍舊有累進稅率的適用，故合併往往帶來更不利的法律效果。其法源依據固屬國會法而無法律保留原則之爭議，惟仍應注意其是否有立法權之濫用與歧視婚姻之不當效果。

本號解釋雖無稅捐法定主義之疑問，但大法官仍就因合併課徵而改變稅捐負擔的實質上正義與立法裁量之濫用提出質疑，一旦規範內容與社會經濟狀況相去過遠，仍有被宣告違憲之可能¹²⁴。是故，在非國會法的法源依據下，行政機關不得以稽徵經濟或行政便利性為理由，要求人民以合併申報之方式減少申報單位，

¹²³ 所得稅法第七十一條之一第三項。

¹²⁴ 此時應針對何種標的賦予何種效果，則產生疑問。可能宣告整體合併結算申報制度違憲失效，回歸一般規定，如此處理較為明確果決，然影響較大；亦有可能以定期宣告失效的方式處理。若僅針對扣除額度等做審查，宣告其因違憲而立即失效之後，似難以要求由司法機關代其為決定；倘僅如同本號做出應檢討改進之指示，又恐國會或立法機關置之不理，甚或最後濫行授權行政機關決定之。

因而產生對人民有不利之影響。若行政機關以施行細則或職權命令逕自制定該規範，則屬無效，法院應允其分開申報以消彌不利影響。

第二款 釋字四 六號解釋 - 應表明事項

第一目 解釋文

釋字四 六號解釋：「市鎮都市計畫，依都市計畫法第十五條第一項規定，應先擬定主要計畫書。該主要計畫書依同條項第十款規定，雖得表明「其他應加表明之事項」，惟所稱「其他應加表明之事項」係指同條項第一款至第九款以外，與其性質相類而須表明於主要計畫書之事項，對於法律已另有明文規定之事項，自不得再依該款規定為限制或相反之表明或規定，否則即與憲法第一百七十二條有違。」

第二目 規範上爭議

本號解釋審查之標的雖與稅法無關，但可依其內容得知因行政機關要求表明之事項的多寡及確定與否，將影響人民的實體權益。目前稅法中要求人民於登記或申報時應表明之事項或證據的規定亦所在多有，尤須注意對人民實體權益的影響，以符法律保留原則與憲法解釋之意旨。

稅法條文定有應以規定之表格辦理申報，若稅捐義務人不以規定之表格為申報，即非屬有效之申報。縱使認為表格之設計，因對人民權利義務無影響，屬細節性與技術性事項，故屬行政機關之權限。但行政機關依然不得增加法律所無規定應表明之事項，並以該事項尚未填具為由，而駁回當事人之申報。蓋如此為之，就是對人民行使權利增加了法律上所無之限制。

第三款 稅捐稽徵法第十一條 - 應載明「證據」

稅捐稽徵法第十一條規定申請複查者應載明之事項¹²⁵，其第二項第四款規定

¹²⁵ 稅捐稽徵法第十一條：「納稅義務人依本法第三十五條規定申請復查時，應將原繳款書或其繳納收據影本連同復查申請書送交稅捐稽徵機關。（第一項）前項復查申請書應載明左列事項，

為「證據」。所謂「證據」之具體內容為何，是否依循當事人主觀認定，或者尚須經由受理的機關先行審查？此時應認為行政機關於受理申請時並無審查權，尤不得以該證據並非其職權命令或行政規則所限定的證據種類或證據資格等理由，以之為由逕行駁回，進而限制人民權利。

第四款 釋字四八 號解釋 - 申報規定

第一目 解釋文

「促進產業升級條例第十六條第二款規定，公司以其未分配盈餘增資償還因增置或更新同條第一款所定之機器、設備或運輸設備之貸款或未付款者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。適用上開條文之公司應依中華民國八十二年十月二十七日修正發布之同條例施行細則第三十二條之一第二項第八款（現行細則第三十八條第二項第八款）規定，於核定本次增資償還計畫之期限內完成償還貸款或未付款，並於完成後六個月內檢具清償證明影本或經會計師查核簽證之清償證明文件，向原核備機關申請核發完成證明。如因實際需要得依同細則第三十四條第二項（現行細則第四十四條第二項）規定，於原核備完成期限前向原計畫核備機關申請展延至四年。上開施行細則有關六個月申請期間之規定，對納稅義務人而言，雖屬較短之期限，惟原計畫已准其有一定完成之期限，茲復有四年延展期間之設，如無一定申請期間之限制，稅捐核課之目的即難以落實。而此等期間之規定，除已斟酌適用本條例之公司之實際需要外，並係兼顧稅捐稽徵法第二十一條租稅核課期間及商業會計法第三十八條會計憑證保存期限而設，為執行母法及相關法律所必要。是上開細則有關六個月之規定，符合立法意旨且未逾越母法之限度，與憲法第十九條及第二十三條並無牴觸。」

由申請人簽名或蓋章。一 申請人之姓名、出生年月日、性別、身分證明文件字號、住、居所。如係法人或其他設有管理人或代表人之團體，其名稱、事務所或營業所及管理人或代表人之姓名、出生年月日、性別、住、居所。有代理人者，其姓名、出生年月日、性別、身分證明文件字號、住、居所及代理人證明文件。二 原處分機關。三 申請復查之事實及理由。四 證據。其為文書者應填具繕本或影本。五 受理復查機關。六 年、月、日。」

第二目 規範上爭點

本解釋所涉案例若無該細則規定，原本申報期間應依為五年¹²⁶。依該施行細則所定之程序，其整體流程最長仍超過五年，與稅捐稽徵法的五年核課期間相去不遠，就此而言似無增加人民法律所無之限制¹²⁷。

但有疑問者，在於行政院透過細則將未如期申報者，連結上撤銷與追繳該優惠的法律效果。實際運作上，公司雖可先享受緩課優惠，但當未遵守細則所定申報程序時，該優惠將溯及被撤銷與追繳¹²⁸，故此申報即成為一種「負擔」¹²⁹。依母法規定，只要公司符合法定要件，便能取得優惠，但細則卻設立申報與申報期間之限制，且不區分違反類型一律予以追繳。同樣是違反申報規定，至少存有：（1）因公司並未完成母法所定法定要件，以致於未能申報者¹³⁰；（2）公司已完成法定要件，僅未遵守細則所定申報或期限規定¹³¹。此二種情況應分別處理，該要求申報之目的在以事後監督，以確保適用優惠者已確實遵照要件實行計畫，若

¹²⁶ 稅捐稽徵法第二十一條規定：「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」

¹²⁷ 在公司決定以未分配盈餘申請緩課股票股利所得稅後，應於六個月內向主管機關申請核備；若計畫完成後六個月內有正當理由者，得延長於四年五個月內，申請核發完成證明。取得完成證明後，應於三個月內辦理緩課所得稅，加總超過五年。且如行政法院裁判所提，公司內部資金運用頻繁，若能由公司於申報期間內保留並提出舉證，則可以減輕稅捐稽徵機關的負擔與成本。如行政法院 86 年度判字第 3210 號判決、87 年度判字第 795 號判決、88 年度判字第 3252 號判決皆認為：「六個月申請期間，為認定是否符合以未分配盈餘轉增資直接供投資於法定重要事業之用所必要，在於闡釋同條例第十六條第三款適用之要件，非在於限制其適用，無違背租稅法律主義之可言」

¹²⁸ 對適用緩課優惠之公司未履行此項負擔時，將造成不得適用受益處分之結果，此時依該細則規定，應將所受利益加計利息返還，亦即此時稅捐稽徵機關得行使稅法上不當得利請求權，或稱稅法上返還請求權，自債之關係發生時起開始追繳。參陳清秀著，稅法之基本原理，頁 369 以下。

¹²⁹ 就此細則當中追繳之規定，行政法院就此認為該獎勵措施是附停止條件的法律行為。如行政法院 89 年度判字第 2989 號判決、90 年度訴字 1294 判決等皆認為：「此項獎勵措施究其法理，相當於民法第九十九條規定之「附停止條件之法律行為」。惟似與條件之定義有不盡相符之處。條件之性質，詳參王澤鑑著，民法總則，頁 457。其性質應與負擔較為接近，參行政程序法第九十三條：「行政機關作成行政處分有裁量權時，得為附款。無裁量權者，以法律有明文規定或為確保行政處分法定要件之履行而以該要件為附款內容者為限，始得為之。（第一項）前項所稱之附款如下：三 負擔。」所謂負擔係指附加於受益處分之特定作為、不作為或忍受義務而言，就負擔之本質而言，原非不可單獨以行政處分之型態表現，但因附隨於受益處分而成為附款之一種。詳參吳庚著，行政法之理論與實用，五版，頁 332。

¹³⁰ 促進產業升級條例第十六條「以未分配盈餘增資工資增至或更新生產機器等用途」的要件。

¹³¹ 釋字四八 號解釋即為此種類型，詳參釋字四八 號解釋聲請書。

未依照計畫實行，自無法適用緩課優惠，固無疑問。在第二種情況，雖未遵守申報期間，但行為人已符合要件是事實上存在的狀態，就算不主動申報，稅捐稽徵機關仍可職權調查其是否已完成計畫，例如派員前往調查或向有關機關調閱資料。就算公司未遵照此一申報期間，仍可享有該優惠¹³²。如此或將增加稽徵成本，但若欲使申報期間具有強制力，仍應將其制定於合適的法源依據 - 透過國會的明文規定或具體明確的授權¹³³。不可僅憑施行細則課人民行為義務，脫免稽徵機關本身之調查及舉證責任。所幸在本解釋後，該爭議已隨緩課優惠的刪除一併消失。

第五款 釋字五三七號解釋 - 申報期間

第一目 解釋文

「合法登記之工廠供直接生產使用之自有房屋，依中華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規定，其房屋稅有減半徵收之租稅優惠。同條例第七條復規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內，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」。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。財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函所稱：「依房屋稅條例第七條之規定，納稅義務人所有之房屋如符合減免規定，應將符合減免之使用情形並檢附有關證件（如工廠登記證等）向當地主管稽徵機關申報，申報前已按營業用稅率繳納之房屋稅，自不得依第十五條第二項第二款減半徵收房屋稅」，與上開法條規定意旨相符，於憲法上租稅法律主義尚無牴觸。」

¹³² 若不如此解釋，公司資金將大受限制，由於須依照細則所定期限內完成運用，而不能以公司最大利益的方向發展，似有違促進產業升級條例所欲之優惠目的。

¹³³ 況且，在公司投資於自動化設備或技術，經稅捐稽徵機關於投資抵減證明所載預定安裝完成日期後派員實地勘查結果，尚未完成設備之安裝者，並非即失可享投資抵減之優惠，若其於辦理該年度營利事業所得稅結算申報並申請抵減稅額時，能確實證明已經完成設備之安裝並檢附有關證明文件足供稽徵機關查驗的情況下，稽徵機關仍應許其抵減所得稅，此部分可參最高行政法院 90 年判字第 2191 號判決之內容。

第二目 規範上爭點

本函令為超過房屋稅條例第七條申報期間後，如何認定第十五條第二項第二款之事實，屬事實認定準則性函令。釋字二一七號解釋曾宣示課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，非屬稅捐法定主義的範疇。惟行政機關發布相關行政規則時，卻非絕對與實體稅捐關係無涉。此類事實認定之準則，係依平均值而免除稅捐機關調查義務，僅為舉證責任減輕¹³⁴，倘納稅義務人不服自得於救濟程序中提反証推翻之。行政法院亦應本於職權調查證據¹³⁵，認定事實，不受稽徵機關函令之拘束¹³⁶。惟欲推翻此類型化的事實認定方式，須耗費不少成本，故只要個案中無顯不正確情形，司法機關仍多予以尊重¹³⁷。

房屋稅條例規定應於三十日內申報，固為減輕行政機關職權調查之成本與舉證責任所設。有問題的是一旦超過三十日後才申報，該稅捐優惠的起始點，是由核准時、申請時、建造完成或改變時，抑或如條文所示最多僅可溯及三十日？財政部函釋認為僅可由申請的該月份開始起算，解釋理由書中亦以調查成本¹³⁸以及其他國會法亦有類似但更嚴格的規定¹³⁹，認定其尚屬合憲。惟此稽徵程序的調查成本相較於核實課徵的實體上利益何如，宜提出於國會公開討論以決定之，至少應獲得國會授權，方得由行政機關決定。在沒有適格的法源依據下，即應允許當事人舉反証推翻，不適當完全不區分個案情形，無論調查該證據是否明確或須花費大量成本，均自申請月份起算。

¹³⁴ 參葛克昌著，解釋函令與財稅行政，載於氏著所得稅與憲法，頁 230。

¹³⁵ 行政訴訟法第一三三條：「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同。」

¹³⁶ 參陳敏著，租稅法之解釋令函，載於政大法學評論第 57 期，民國八十六年六月，頁 21。

¹³⁷ 參葛克昌著，解釋函令與財稅行政，載於氏著所得稅與憲法，頁 230。

¹³⁸ 參釋字五三七號解釋：「於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐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。」

¹³⁹ 參釋字五三七號解釋：「觀諸土地稅法第四十一條、土地稅減免規則第二十四條相關土地稅減免優惠規定，亦均以納稅義務人之申請為必要，且未在期限前申請者，僅能於申請之次年適用特別稅率。而現行房屋稅條例...亦同此意旨，此一納稅義務人之申報義務實為適用優惠稅率規定所必要之稽徵程序。」

