

# 第五項 現行規範狀態

## 第一款 「確實證據」 - 以所得稅法與其細則為例

為確保納稅義務人保存之證據方法的可信性，稅捐法律、其法規命令或行政函示常常對於相關證據方法限定資格，此種規定顯示出立法機關或行政機關在認定事實方面的方式與接受度。在細則中的相關規定，行政機關僅能基於「徵納兩便」的立場，以提供資訊的方式表示行政機關對於該證據的確實可信度，就該事項納稅義務人僅需準備該項證據即可，而無須耗費其他蒐集證據的成本。行政機關亦需以此為限界，若稅捐義務人有其他可資證明的確實證據，稽徵機關即不得以其不符規定或不相關理由，例如保存不易、作業麻煩、表格上無該種選項、非屬統一格式等稽徵經濟之理由拒卻之。若欲以法定證據方法限制稅捐義務人舉證之種類，則宜以國會法為其法源依據，方不致在爭訟中又因不受行政院所採納，而徒增爭訟的紛爭。例如所得稅法施行細則中，有此類規定較明確者<sup>207</sup>，但

<sup>207</sup> 例如：

施行細則	待證事實	證據種類
第二十一條	滿二十歲以上而在校就學	在校就學之證明
	因身心殘障受納稅義務人扶養者	醫師之證明
第二十四條之三	購屋借款利息	向金融機構辦理房屋購置貸款所支付當年度利息單據
第二十四條之四	殘障	身心障礙者保護法第三條第一項規定之身心障礙手冊影本或精神衛生法施行細則第六條第一項規定之專科醫師診斷證明書影本
第二十四條之五	教育學費	教育學費的繳費收據影本
第二十四條之六	房屋租金支出	一 承租房屋及支付租金之證明文件：租賃契約書或其他足資證明文件及付款證明影本。 二 租屋自住之證明文件：納稅義務人本人、配偶或受扶養直系親屬，於課稅年度在該地址辦竣戶籍登記之證明，或納稅義務人載明承租之房屋於課稅年度內係供自住且非供營業或執行業務使用之切結書

亦有以其他語句表示而不甚明確者，其明確度不如上述規定來得明確者。<sup>208</sup>

其中，關於締結契約的部分，在民法上不要求書面要式的契約，於此卻被要求訂立書面合約以供查核<sup>209</sup>。更有甚者，尚有要求經雙方當事人以外之二人證明以及法院公證者<sup>210</sup>，此恐違背當事人一般的行為習慣。此類要求制定於施行細則之內，縱然較容易為當事人所預見，但細則僅受有概括授權，實在不宜有此種規定。存在母法與細則規定有出入者，例如所得稅法第十四條規定是稽徵機關自己查明<sup>211</sup>，但所得稅法施行細則第八十八條規定由當事人自己製造與保存證據。此規定對納稅義務人而言，固未必有不利之處，但若對稅捐義務人有不利影響或欲拘束法院時，細則並非合適的法源依據。該條規定頂多只能訴諸於義務人自發性

第二十五條之二	重購自用住宅之房屋	契約文件影本
---------	-----------	--------

<sup>208</sup> 例如：

所得稅法	待證事實	證據種類
第十四條第一項第二類	業務支出	確實憑證
第三十七條	業務上直接支付之交際應酬費用	確實單據
第五十七條	固定資產因特定事故未達規定耐用年數而毀滅或廢棄者	確實證明文據
第六十六條	資產之估價	確實證明文據
施行細則		
第八條之七	給付外國事業之權利金；暨經政府主管機關核定之重要生產事業因建廠而支付外國事業之技術服務報酬	有關證明文件
第十三條	所得額	證明所得額之帳簿文據
第十五條	必要損耗及費用	確實證據
第十七條	成本及必要費用	確實證據
第四十三條	營利事業委託或受託代銷、代購貨物	書面合約
第八十八條	將財產無償借與他人使用	訂立無償借用契約，經雙方當事人以外之二人證明確係無償借用及法院公證

<sup>209</sup> 所得稅法施行細則第四十三條：「營利事業委託或受託代銷、代購貨物，應由雙方訂立書面合約，以供查核。」

<sup>210</sup> 所得稅法施行細則第八十八條：「將財產無償借與他人使用者，應由雙方當事人訂立無償借用契約，經雙方當事人以外之二人證明確係無償借用及法院公證。」

<sup>211</sup> 所得稅法第十四條第一項第五類第四款：「四 將財產借與他人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。」

的自願配合，協助促進稽徵程序以節省時間或調查費用上的成本，而不得有強制效力或連結上對人民不利的法律效果。

## 第二款「確實證據」- 遺產及贈與稅法施行細則第十三條

遺產及贈與稅法施行細則第十三條<sup>212</sup>，屬於舉證責任之分配的規定，依該條所需的證據方法雖不一定在繼承人管領下，但一方面因為稅捐稽徵機關已證明有該借款或價金的存在，另一方面則是因為即便繼承人確實不知該借款或價金的去向，規定將之列入遺產課稅，在繼承人得為拋棄或限定繼承的前提之下，尚不至於會引起對繼承人不利的結果。亦即繼承人就該項借款或價金已經被繼承人花光而不存在的事實應負舉證責任。惟關於舉證責任之移轉的規定仍宜以法律，而不恰當以施行細則定之，此為法源位階之適法性的問題<sup>213</sup>。釋字二二一號解釋曾對此表示意見<sup>214</sup>，但僅指出「應依舉證責任分配之法則」，未對其內容加以說明或闡釋，司法院大法官會議其實還是可以表示其法律意見，以便於逐步引導證據規範的發展<sup>215</sup>。

該細則之規定涉及兩個層次的問題：(1) 舉證責任之分配：應由稽徵機關職權調查或由稅捐義務人就消極要件負舉證責任；(2) 「確實證據」的認定：究竟何種證據方屬確實證據，能夠得到稽徵機關或司法機關的肯認，以節省雙方的蒐證與舉證上的成本與支出。

就此舉證責任之分配，行政法院審判實務上，對本條之立場亦有變動，歧異

---

<sup>212</sup> 遺產及贈與稅法施行細則第十三條：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債、出售財產或提領存款，而其繼承人對該項借款、價金或存款不能證明其用途者，該項借款、價金或存款，仍應列入遺產課稅。」

<sup>213</sup> 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269。

<sup>214</sup> 釋字二二一號解釋：「遺產及贈與稅法施行細則第13條規定...旨在貫徹遺產及贈與稅法第1條及第17第一項第八款之規定，以求認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第十九條並無抵觸。至具體案件應稅遺產之有無，仍應依舉證責任分配之法則，分由稅捐稽徵機關或納稅義務人盡舉證責任，併予指明。」

<sup>215</sup> 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269。

甚大。如行政法院 75 年度判字第 403 號判決、70 年度判字第 279 號判決俱認為本條規定與舉證責任分配原則相符合<sup>216</sup>，其依據與推論結果略同於本號解釋。然行政法院六一年判字七十六號判例<sup>217</sup>則表示既然母法未規定有提示債務發生原因及用途證明之條件，施行細則既不能擅自增加此項要求。行政法院 75 年度判字第 618 號判決及 79 年度判字第 1145 號判決即承襲本判例意見<sup>218</sup>，認為遺產及贈與稅法規定意旨出發，認為僅需證明其「存在」，而無需證明其「原因及用途」。在該筆債務之原因事實如果發生在被繼承人無法處理事物，且全由繼承人確實掌握其財產時所發生者，固屬無誤。但該部分遺產之處分並非絕對為繼承人所為，是以未必即能掌握有「確實證據」足證其用途。稽徵機關對於繼承人在證據距離上的抗辯似應於合理範圍內加以考量，該施行細則之規定未必可適用到所有的情形<sup>219</sup>。就此觀之，該細則之規定實屬有違母法意旨，藉由舉證規定增加當事人母法

<sup>216</sup> 行政法院 75 年度判字第 403 號：「查遺產稅及贈與稅法...細則第十三條...非僅與遺產及贈與稅法第一條及第十三條所規定者無違，且與訴訟法上舉證責任分配原則符合」，行政法院 70 年度判字第 279 號：「所謂具有確實之證明者，係指繼承人能提出債務發生之原因及用途之確實證明，或其雖未能提出債務發生之原因及用途，但有正當理由者而言...單純提出本票及法院准許該本票得為強制執行之裁定時，除有其他確切之證明，足以證明該債務發生之原因及用途外，其與「確實證明」，顯不相符，自無從據以主張該項債務係屬真實，並資為扣除及免徵遺產稅之依據。」

<sup>217</sup> 行政法院六一年判字七十六號判例：「被繼承人死亡未償之債務，具有確實證明者，於計算被繼承人遺產總額時，應予扣除，為遺產稅法第十四條第二款所明定。此項規定，並未附有提示債務發生原因及用途證明之條件，良以繼承人對於被繼承人舉債之原因以及借款之用途未必明瞭，更無從提出該項原因及用途之證明，故立法本旨著重於未償債務之存在，而不問債務發生之原因與用途，是以繼承人果能證明被繼承人死亡前有未償之債務，即應在遺產總額內予以扣除。」

<sup>218</sup> 行政法院 75 年度判字第 618 號判決：「查被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實證明者，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅，為遺產及贈與稅法第十七條第一項第八款所明定...本院著有六十年判字第七六號判例可稽。復查原告主張伊父對子女教養嚴謹，其經商理事不准子女參與意見，事後據其四叔陳×陵表示被繼承人自六十六年起就開始欠下四叔及五叔一些金錢，初因兄弟之親情，並無刻意立下憑據，直到七十年間調借債務擴大，於七十年二月一日及三月五日因分別欠款達各壹佰伍拾萬元，乃予立據云云，如果屬實亦難謂有違常情。」；行政法院 79 年度判字第 1145 號判決：「遺產及贈與稅法第十七條...本院著有六十年判字第七六號判例可稽。本件系爭被繼承人生前未償債務...查借據未載息及未約定清償日期，及載有萬一到期借主不能償還者，連帶保證人自當出頭負擔完全責任等，誠難謂必與常情不合，又部分借款在立據之前，一部分在立據之後交付，僅相差十餘日，亦難謂有違一般經驗法則，是此部分被告機關未查明該等部分之真實性，即遽以否准認列，自嫌率斷。」

<sup>219</sup> 有謂既於被繼承人重病期間處分財產，其繼承人不可謂不知，要求其負舉證責任並無不可。但被繼承人無法處理事務時，陪伴在其身旁而對其財產具有事實上掌控能力者，未必就是其繼承人。被繼承人在適格繼承人的配偶與子女外，另有更親密的生活上或財產上往來者，例如婚外情或婚姻外第三者等，其繼承人未必能掌握被繼承人是否尚能處理事務的真實生活狀況以及其財產之處理方式。縱使在被繼承人已死亡，也就是發生繼承事實之後，其繼承人也未必能確實遺產的數額與流向。稽徵機關在細則中為如此規定，似未將各種社會事實納入考

所無之限制，有違稅捐法定主義與舉證責任分配之原則。

至於何謂「確實」證據，在上述判決中寬嚴互見，尚待更多個案的累積與資料彙整，提出讓人民、稽徵機關與法院三方都能夠接受的意見。

## 第四節 單純手續性規定

### 第一項 以扣除法劃定範圍

於稅務的行政人力、物力仍屬有限的前提下，在執行面上確實會涉及到國會議法所難以掌握，而有因地制宜、緊急處理之需求的事項，或者是實際上表格應如何製作、申報時應如何填寫、按照何種手續等等，則適宜由行政機關自行制定與掌握，而認為此部分具有類似「判斷餘地」的性質，或因為只有造成些微不便、影響人民權利義務非常之小的地步，完全不牽涉到真正的稅捐負擔時，則可承認此種概括授權下的授權命令或職權命令可不受司法機關審查。德國司法實務上對於法律所欠缺之程序規定，為執行法律而有必要時，得以行政規則予以補充，承認其具有一般之拘束力。惟不得對人民之基本權利地位產生重大干涉或影響<sup>220</sup>。

對此部分，本文採取先扣除行為義務、繳納義務與舉證責任倒置的方式，就整個程序規定的範圍內扣除掉最容易影響實體稅捐負擔關係的部分。但針對所謂單純程序性規定，則尚無法正面畫出其範圍，僅能認為是不影響人民稅捐負擔的部分，而必須就各別事項提出來做更細膩的探討。

## 第二項 具體事項的檢討

### 第一款 以繳交稅款之處所與在途期間為例

稅捐稽徵法第三條規定：「稅捐由各級政府主管稅捐稽徵機關稽徵之，必要時得委託代徵；其辦法由行政院定之」，涉及稅捐義務人繳納稅捐之處所。

---

慮。相關新聞可參考新浪新聞網：

<http://news.sina.com.tw/sinaNews/chinatimes/twHeadline/2001/0710/3613474.html>, visited at 2003/3/29.

<sup>220</sup> 參陳敏著，行政法總論，二版，頁 64；陳敏著，行政法總論，三版，頁 69。

應到何處所申報與繳納稅捐，與實體稅捐關係無涉，亦不至於影響實體稅捐負擔的數額。但繳納處所與納稅人的距離遠近，卻會影響繳納的在途期間，屬於程序上的成本支出。由該規定之內容，似可察覺國會對於繳納稅捐處所之多寡以及距離遠近，屬於對人民僅造成「不便與輕微影響」，故認為全屬行政機關的權限範圍。目前該業務已回歸至各地區國稅局辦理<sup>221</sup>，而無論稽徵處所設置是或多或少，一般也僅被認為是提供人民便利，對具體稅捐權利義務之內容不生影響。

## 第二款 僅具資訊意義之規定

細則中用以明確化的規定，規定亦有僅具備資訊意義以提供受規範者明瞭之方便者，例如所得稅法施行細則第一百 四條之規定<sup>222</sup>，其將所得稅法第一百十二條<sup>223</sup>規定之內容加以明確化，將該期間之表示結合其他日期之規定，明確告知為歷年制的某月某日，免去受規範者免去由基準日開始計算的需要。此規定未改變稅捐負擔，且將散見各處之規定做結合，以一般人民最能夠接受且詳知的方式做表現，具有良好的提供資訊之功能。

## 第三款 以內部規定之抽查標準為例

財政部依所得稅法第八十條之規定，頒布有各業所得額之標準。此類同業利

<sup>221</sup> 參最高行政法院 92 年度 4 月份庭長法官聯席會議(一):「惟營業稅依財政收支劃分法第八條之規定屬於國稅，其主管稽徵機關原為各區國稅局，僅因財政部基於作業及人力上考量，依稅捐稽徵法第三條：「稅捐由各級政府主管稅捐稽徵機關稽徵之，必要時得委託代徵；其辦法由行政院定之。」規定，函請行政院訂定辦法，將該項稽徵業務委託各地方稅捐稽徵處代徵。此項委託代徵事項，既已於九十二年一月一日起回歸各區國稅局承辦，乃屬主管營業稅稽徵機關之各區國稅局將原委託各地方稅捐稽徵處行使之權限，以終止委託方式，恢復其權限。」

<sup>222</sup> 所得稅法施行細則第一 四條：「本法第一百十二條所稱逾限繳納稅款，指左列各種情形：一（刪除）二 逾本法第六十八條第二項規定期限，而於十一月十六日以後繳納核定暫繳稅款者。三 逾本法第七十一條規定期限，而於六月一日以後繳納結算申報應納稅款者。四 逾本法第一百零二條之二規定期限，而於六月一日以後繳納未分配盈餘應加徵之稅款者。五 逾稽徵機關依本法第一百條、第一百十四條、第一百十四條之二及稅捐稽徵法規定所發繳款書填載之限繳日期，繳納補徵稅款者。」

<sup>223</sup> 所得稅法第一百十二條：「納稅義務人逾期繳納稅款、滯報金及怠報金者，每逾二日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾期三十日仍未繳納者，除由稽徵機關移送法院強制執行外，其為營利事業者，並得停止其營業至納稅義務人繳納之日止。（第一項）前項應納之稅款、滯報金、怠報金、及滯納金應自滯納期限屆滿之次日起至納稅義務人繳納之日止依第一百二十三條規定之存款利率，按日加計利息，一併徵收。本法所規定之停止營業處分，由稽徵機關執行，並由警察機關協助之。」

潤標準具有推計課稅之作用，並非完全屬於行政機關的內部規定<sup>224</sup>。財政部另外公布有「營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法」與「九十一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」，其內容亦涉及納稅義務人之收入的比率或數額<sup>225</sup>，但其所影響者僅為稽徵機關調查與審核之方式，並無直接涉及人民稅捐上權利義務關係，司法實務上亦持相同看法<sup>226</sup>。司法解釋亦稱其「旨在簡化稽徵手續，期使徵納兩便，並非謂納稅義務人申報額在標準以上者，即不負誠實申報之義務」<sup>227</sup>，是以亦不影響程序事項的權利義務關係。且其以行政規則之形式發布，原本即不得規範涉及人民權利義務之事項。

概觀其規定內容與性質，此對實體稅捐關係、舉證責任等均無直接影響，至多僅造成接受調查時的程序成本的增加與不便。但此對人民所造成的是否僅屬「不便或輕微影響」？由所得稅法條文的內容觀之，似可察覺國有意識到此種事項對人民所造成的影響，蓋就算再正當的手段也是有被濫用的可能。為了避免屆時即成為行政機關擾民的依據。是以於國會法內對制定的機關、應踐行的程序、各行業陳述意見的機會<sup>228</sup>以及應派員調查等，均有原則或具體的規定。

## 第四款 以「依規定格式」為例

另外，於條文中最常見的，是關於各種書表簿據之格式的事項。條文中時常得以見到「依規定格式」之字眼，相關規定有所得稅法第一百二十二條<sup>229</sup>，土地稅法施行細則第六十二條<sup>230</sup>，貨物稅稽徵規則第八十九條<sup>231</sup>，遺產及贈與稅法第

<sup>224</sup> 參所得稅法第八十條與行政法院五十三年判字第一六六號判例。

<sup>225</sup> 九十一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中，第二點：「凡全年營業收入淨額及非營業收入【不包括土地之定著物（如房屋等）之交易增益暨依法免計入所得額課稅之收入】合計在新臺幣三千萬元以下之營利事業，其年度結算申報，書表齊全，自行依法調整之純益率在下列標準以上並於申報期限截止前繳清應納稅款者，應就其申報案件予以書面審核。」

<sup>226</sup> 參行政法院五十六年判字第二八 號判例、五十二年判字第二四六號判例。

<sup>227</sup> 參釋字二四七號解釋：「稽徵機關已依所得稅法第八十條第二項核定各該業所得額標準者，納稅義務人申報之所得額，如在上項標準以上，依同條第三項規定，即以其原申報額為準，旨在簡化稽徵手續，期使徵納兩便，並非謂納稅義務人申報額在標準以上者，即不負誠實申報之義務。」

<sup>228</sup> 但行政法院六十三年判字第八十四號判例表示：「至同施行細則第七十五條所定之徵詢同業公會意見，亦僅供參考，並無拘束稽徵機關之效力。」

<sup>229</sup> 所得稅法第一百二十二條：「本法所稱各種書表簿據格式、除法律另有規定外，由財政部製定之。」

<sup>230</sup> 土地稅法施行細則第六十二條：「本細則所需各種書表由直轄市、縣（市）政府擬定報請財政

五十六條<sup>232</sup>，營業稅法施行細則第五十三條<sup>233</sup>，證券交易稅條例第十五條<sup>234</sup>，台北市房屋稅徵收自治條例第十三條<sup>235</sup>，高雄市房屋稅徵收自治條例第十條<sup>236</sup>，有落於國會法與委任立法者，嘗試整理如下：

稅目	法源位階	內容	被授權機關
所得稅	國會法	書表簿據格式	財政部
土地稅	施行細則	各種書表	財政部
貨物稅	施行細則	照證及應用書表格式	財政部
遺產及贈與稅	國會法	書表格式	財政部
營業稅	施行細則	書表及簿據格式	財政部
證券交易稅	國會法	書表單據格式	財政部
房屋稅	地方自治條例	申報房屋現值與使用情況之書表格式（台北市）	主管稽徵機關
		申報房屋稅籍有關事項與使用情況之書表格式（高雄市）	主管稽徵機關

由此可知，其實行政機關自身都有明確地意識到相關問題，是以縱使沒有規定於國會法當中，也會於法規命令當中補上。有關其格式內容應如何呈現？表格應單面或雙面、紙張應多大、應以文字書寫或填具選項即可、應用何種顏色、應如何配合電腦化等等，只要不是類似釋字五 五號或四 六號等藉機迂迴地限制人民自由權利，其實可由行政機關基於其考量來制定具體內容。此種事項，本文認為即可歸屬於所謂「細節性與技術性事項」。

## 第五節 小結

稅捐行政屬於大量行政，不但稅捐稽徵機關之行政負擔極重，而且人民的遵

部核定之。」

<sup>231</sup> 貨物稅稽徵規則第八十九條：「本條例及本規則規定之貨物稅照證及應用書表格式，由財政部定之。」

<sup>232</sup> 遺產及贈與稅法第五十六條：「本法所定之各項書表格式，由財政部製定之。」

<sup>233</sup> 營業稅法施行細則第五十三條：「本法規定之各種書表及簿據格式，由財政部定之。」

<sup>234</sup> 證券交易稅條例第十五條：「本條例有關各種書表單據格式，由財政部訂定之。」

<sup>235</sup> 台北市房屋稅徵收自治條例第十三條：「納稅義務人申報房屋現值與使用情況之書表格式，由主管稽徵機關定之。」

<sup>236</sup> 高雄市房屋稅徵收自治條例第十條：「納稅義務人申報房屋稅籍有關事項與使用情況之書表格式，由主管稽徵機關訂定之。」



守負擔也不輕。因此，如何簡化稽徵作業，推行便民服務，便成為稅政上的重要問題，俾有限之稅務行政的產能，能管理及服務最多的稅務案件，以符合稅捐法定主義在稅捐稽徵上之「合法課徵原則」<sup>237</sup>。

綜上所述，能夠以行政機關依職權所發布的行政規則做為法源依據的程序事項，應該要符合：(1)為執行法律所必要；(2)不能剝奪或限制人民之自由權利，僅能造成不便或輕微影響；(3)該事項之性質須屬細節性與技術性，不可為原則性、政策性或重要性。

---

<sup>237</sup> 黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 149。