

國立台灣大學法律學研究所碩士論文

指導教授：黃茂榮博士

論稅法施行細則的司法審查

- 以稅捐法定主義為中心

研究生：楊志文 撰

2003年6月

簡目

第一章 緒論	1
第一節 問題意識與研究目的	1
第二節 研究方法與研究範圍	2
第三節 論文架構與名詞定義	8
第二章 稅捐法定主義與施行細則	錯誤! 尚未定義書籤。
第一節 稅捐法法源與國會保留原則	錯誤! 尚未定義書籤。
第二節 行政立法權限	錯誤! 尚未定義書籤。
第三節 施行細則之定位	錯誤! 尚未定義書籤。
第四節 行政命令的形式區別標準	錯誤! 尚未定義書籤。
第五節 小結	錯誤! 尚未定義書籤。
第三章 要件明確性、授權明確性與判斷餘地	錯誤! 尚未定義書籤。
第一節 要件明確性原則	錯誤! 尚未定義書籤。
第二節 授權明確性的必要與實益	錯誤! 尚未定義書籤。
第三節 判斷餘地	錯誤! 尚未定義書籤。
第四節 小結	錯誤! 尚未定義書籤。
第四章 實體事項的分析與檢討	錯誤! 尚未定義書籤。
第一節 稅捐法定主義的射程範圍	錯誤! 尚未定義書籤。
第二節 主體	錯誤! 尚未定義書籤。
第三節 客體	錯誤! 尚未定義書籤。

第四節 歸屬	錯誤! 尚未定義書籤。
第五節 稅基	錯誤! 尚未定義書籤。
第六節 稅率	錯誤! 尚未定義書籤。
第七節 減免與加重	錯誤! 尚未定義書籤。
第八節 小結	錯誤! 尚未定義書籤。
第五章 程序事項的分析與檢討	錯誤! 尚未定義書籤。
第一節 程序規定之功能	錯誤! 尚未定義書籤。
第二節 行為義務	錯誤! 尚未定義書籤。
第三節 舉證責任之減輕與倒置	錯誤! 尚未定義書籤。
第四節 單純手續性規定	錯誤! 尚未定義書籤。
第五節 小結	錯誤! 尚未定義書籤。
第六章 施行細則的內容與定位	錯誤! 尚未定義書籤。
第一節 法源位階的司法審查	錯誤! 尚未定義書籤。
第二節 施行細則之定位與規範內容	錯誤! 尚未定義書籤。
第三節 建立有知識基礎的互動機制	錯誤! 尚未定義書籤。
第七章 結論與展望	錯誤! 尚未定義書籤。
參考書目	錯誤! 尚未定義書籤。

詳目

第一章 緒論	1
第一節 問題意識與研究目的	1
第一項 問題意識之產生	1
第二項 研究之目的	2
第二節 研究方法與研究範圍	2
第一項 研究方法	2
第一款 以稅捐法定主義做為形式審查標準.....	2
第二款 以大法官會議解釋做為典型案例.....	3
第二項 研究範圍	4
第一款 以要件法定原則為中心.....	4
第二款 以施行細則做為主要檢討對象.....	5
第三款 以行政程序法公佈施行為劃分時點.....	6
第四款 以實體與程序做為檢討事項的區分標準.....	7
第三節 論文架構與名詞定義	8
第一項 論文架構	8
第二項 名詞定義	8
第一款 施行細則之定義.....	8
第二款 司法審查之定義.....	8
第三款 實體與程序事項的區分標準.....	9
第四款 法規命令與行政規則的用法.....	9
第二章 稅捐法定主義與施行細則	錯誤! 尚未定義書籤。
第一節 稅捐法法源與國會保留原則	錯誤! 尚未定義書籤。
第一項 成文法源	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 憲法與法律.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 法規命令.....	錯誤! 尚未定義書籤。

第二項 不成文法源.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 習慣法	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 司法裁判	錯誤! 尚未定義書籤。
第三款 行政規則	錯誤! 尚未定義書籤。
第三項 小結	錯誤! 尚未定義書籤。
第二節 行政立法權限	錯誤! 尚未定義書籤。
第一項 中央政府體制與行政立法權限.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第二項 否定行政立法權限的看法	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 憲法中所稱的法律	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 憲法中所稱的命令	錯誤! 尚未定義書籤。
第三款 小結	錯誤! 尚未定義書籤。
第四款 比例原則在稅捐領域的適用與其困難.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第三項 肯定行政立法權限的看法	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 事實上的需求	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 普通法上依據	錯誤! 尚未定義書籤。
第三款 行政立法權限之目的與其界限.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第四項 無須授權的職權命令	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 職權命令僅具行政規則效力之學說.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 職權命令具備法規命令效力之學說.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第五項 實務之運作與立場	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 行政機關	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 司法機關	錯誤! 尚未定義書籤。
第六項 本文立場.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第三節 施行細則之定位.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第一項 稅法之特性與行政命令之體系.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第二項 概括授權條款.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第三項 施行細則與職權命令	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 施行細則與職權命令的相似性.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 制定目的	錯誤! 尚未定義書籤。
第三款 初探據概括授權條款可制定事項之內容.....	錯誤! 尚未定義書籤。

第四款 小結	錯誤! 尚未定義書籤。
第四項 小結	錯誤! 尚未定義書籤。
第五項 以日本法制為參考	錯誤! 尚未定義書籤。
第四節 行政命令的形式區別標準	錯誤! 尚未定義書籤。
第一項 名稱	錯誤! 尚未定義書籤。
第二項 發布的依據 - 令或函	錯誤! 尚未定義書籤。
第三項 訂定的組織與程序	錯誤! 尚未定義書籤。
第四項 條文形式	錯誤! 尚未定義書籤。
第五項 授權	錯誤! 尚未定義書籤。
第六項 小結 - 兼論命令句與敘述句的規範效力	錯誤! 尚未定義書籤。
第五節 小結	錯誤! 尚未定義書籤。
第三章 要件明確性、授權明確性與判斷餘地	錯誤! 尚未定義書籤。
第一節 要件明確性原則	錯誤! 尚未定義書籤。
第一項 構成要件明確性的審查	錯誤! 尚未定義書籤。
第二項 不確定用語之例	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 「情節輕微」與「情節重大」	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 「一定金額」	錯誤! 尚未定義書籤。
第三款 「劇烈」變動	錯誤! 尚未定義書籤。
第四款 「實際需要」	錯誤! 尚未定義書籤。
第五款 「交際費」	錯誤! 尚未定義書籤。
第三項 概括條款的不確定性與具體化 - 以釋字五二一與五二二號解釋為例	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 釋字五二一號解釋	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 釋字五二二號解釋	錯誤! 尚未定義書籤。
第三款 比較與評析	錯誤! 尚未定義書籤。
第四款 小結	錯誤! 尚未定義書籤。

第二節 授權明確性的必要與實益.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一項 授權字眼與授權條款之有無.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二項「先例示後概括」的授權方式.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一款「其他」的用法 - 以釋字五二一號解釋為例.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二款「等」的用法 - 以釋字一七三號解釋為例.....錯誤! 尚未定義書籤。

第三項 制定與否及選擇表現形式之權.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一款 有授權 - 有指定名稱.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二款 有授權 - 未指定名稱或表現形式.....錯誤! 尚未定義書籤。

第三款 無授權 - 有指定名稱的各種標準?.....錯誤! 尚未定義書籤。

第四款 無授權 - 單純缺漏.....錯誤! 尚未定義書籤。

第五款 先例示後概括的句型.....錯誤! 尚未定義書籤。

第六款 小結.....錯誤! 尚未定義書籤。

第四項 授權明確性之內涵與規範效力.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一款 授權法或授權條款?.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二款 授權字眼.....錯誤! 尚未定義書籤。

第三款 授權明確性三要素 - 目的、內容與範圍.....錯誤! 尚未定義書籤。

第三款 管轄與程序.....錯誤! 尚未定義書籤。

第四款 小結.....錯誤! 尚未定義書籤。

第三節 判斷餘地.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一項 授權明確性與判斷餘地.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二項 不確定法律概念與判斷餘地.....錯誤! 尚未定義書籤。

第三項 概括授權條款與判斷餘地.....錯誤! 尚未定義書籤。

第四節 小結.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一項 授權條款在權力分立中所扮演的角色.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二項 概括授權條款之定位.....錯誤! 尚未定義書籤。

第三項 美國法上 INTERPRETATIVE AND LEGISLATIVE REGULATION.....錯誤! 尚未定義書籤。

第四章 實體事項的分析與檢討.....錯誤! 尚未定義書籤。



第一節 稅捐法定主義的射程範圍.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一項 學說要求及實務看法之內容.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二項 適用稅捐法定主義的實體項目.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二節 主體.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一項 司法審查之案例.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一款 釋字二一九號解釋.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二款 釋字三一五號解釋.....錯誤! 尚未定義書籤。

第三款 釋字三六七號解釋.....錯誤! 尚未定義書籤。

第四款 釋字四一三號解釋.....錯誤! 尚未定義書籤。

第五款 釋字四二 號解釋.....錯誤! 尚未定義書籤。

第六款 釋字四四一號解釋.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二項 現行規範狀態.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一款 所得稅法施行細則第四條 - 「營業場所」.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二款 營業稅法施行細則第九條 - 「小」規模營業人.....錯誤! 尚未定義書籤。

第三節 客體.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一項 司法審查之案例.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一款 釋字二一 號解釋.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二款 釋字二五七號解釋.....錯誤! 尚未定義書籤。

第三款 釋字五 號解釋.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二項 現行規範狀態.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一款 所得稅法施行細則第三十四條.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二款 營業稅法施行細則第二十四條.....錯誤! 尚未定義書籤。

第三款 營業稅法第十九條 - 自用乘人「小」汽車.....錯誤! 尚未定義書籤。

第四款 損害賠償.....錯誤! 尚未定義書籤。

第四節 歸屬.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一項 司法審查之案例.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一款 釋字一八 號解釋.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二款 釋字三九七號解釋.....錯誤! 尚未定義書籤。

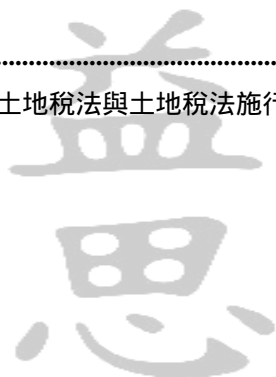
第三款 釋字四二七號解釋.....錯誤! 尚未定義書籤。

第四款 釋字四九三號解釋.....錯誤! 尚未定義書籤。

第五款 釋字四九六號解釋.....錯誤! 尚未定義書籤。



第六款 釋字五 六號解釋	錯誤! 尚未定義書籤。
第二項 現行規範狀態	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 稅捐稽徵法施行細則第五條 - 營利事業合併.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 土地稅法施行細則 - 地價稅之歸屬基準日.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第三款 所得稅法施行細則第八十二條 - 視同給付.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第五節 稅基	錯誤! 尚未定義書籤。
第一項 司法審查之案例	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 釋字二一八、三六一號解釋.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 釋字二四八號解釋	錯誤! 尚未定義書籤。
第三款 釋字五三六號	錯誤! 尚未定義書籤。
第二項 現行規範狀態	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 營業稅法施行細則第十八條 - 互易.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 所得稅法施行細則第八條之四 - 減項.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第三款 遺產及贈與稅法施行細則 - 扶養費用.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第四款 營業稅法施行細則第五十二條 - 漏稅額.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第五款 權利金所得之認定	錯誤! 尚未定義書籤。
第六款 股票紅利	錯誤! 尚未定義書籤。
第六節 稅率	錯誤! 尚未定義書籤。
第一項 司法審查之案例	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 釋字三六九號解釋	錯誤! 尚未定義書籤。
第二項 現行規範狀態	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 營業稅法第十條	錯誤! 尚未定義書籤。
第七節 減免與加重	錯誤! 尚未定義書籤。
第一項 司法審查之案例	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 釋字二六七號解釋	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 釋字四一五號解釋	錯誤! 尚未定義書籤。
第三款 釋字四二四號解釋	錯誤! 尚未定義書籤。
第四款 釋字四七八號解釋	錯誤! 尚未定義書籤。
第二項 現行規範狀態	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 行政機關的裁量 - 土地稅法與土地稅法施行細則.....	錯誤! 尚未定義書籤。



第八節 小結錯誤! 尚未定義書籤。

第一項 實體事項應適用國會保留原則.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二項 稅捐法定主義與國會法錯誤! 尚未定義書籤。

第三項 稅捐法定主義與行政立法錯誤! 尚未定義書籤。

第五章 程序事項的分析與檢討.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一節 程序規定之功能.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一項 程序合法性原則.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二項 法律優位原則.....錯誤! 尚未定義書籤。

第三項 稅捐稽徵法與行政程序法錯誤! 尚未定義書籤。

第一款 行政程序法之性質與適用順序.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二款 「法律」範圍之爭議錯誤! 尚未定義書籤。

第三款 「另有規定」之爭議錯誤! 尚未定義書籤。

第四款 稅捐稽徵法之適用錯誤! 尚未定義書籤。

第五款 小結錯誤! 尚未定義書籤。

第四項 「實體從舊，程序從新」原則.....錯誤! 尚未定義書籤。

第一款 實體規定 - 以免稅額及課稅級距金額為例.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二款 程序規定 - 以行為義務之扣繳義務為例.....錯誤! 尚未定義書籤。

第三款 行政規則.....錯誤! 尚未定義書籤。

第四款 小結錯誤! 尚未定義書籤。

第五項 兼論稅捐稽徵法第一條之一錯誤! 尚未定義書籤。

第一款 條文內容的爭議錯誤! 尚未定義書籤。

第二款 解釋函令的外部效力?錯誤! 尚未定義書籤。

第三款 小結錯誤! 尚未定義書籤。

第六項 程序事項適用國會保留之可能.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二節 行為義務錯誤! 尚未定義書籤。

第一項 設籍與登記.....錯誤! 尚未定義書籤。

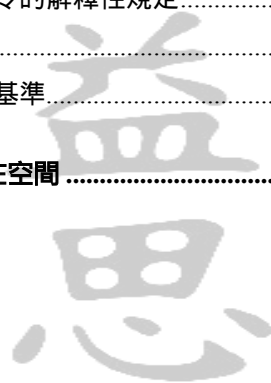
第一款 釋字五 五號解釋.....錯誤! 尚未定義書籤。

第二款 所得稅法第一百 四條.....錯誤! 尚未定義書籤。



第二項 設帳與記帳	錯誤!	尚未定義書籤。
第三項 開立、取得與保存憑證	錯誤!	尚未定義書籤。
第一款 釋字二五二號解釋.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第二款 釋字五一九號解釋.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第三款 以直接銷售勞務予外國買受人為例.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第四項 結算申報	錯誤!	尚未定義書籤。
第一款 釋字三一八號解釋 - 合併申報.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第二款 釋字四一六號解釋 - 應表明事項.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第三款 稅捐稽徵法第十一條 - 應載明「證據」.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第四款 釋字四八二號解釋 - 申報規定.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第五款 釋字五三七號解釋 - 申報期間.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第五項 繳納義務	錯誤!	尚未定義書籤。
第一款 釋字三四三號解釋 - 實物抵繳.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第二款 以「各類所得扣繳率標準與薪資所得扣繳辦法」為例.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第三款 以所得稅法記帳與憑證之授權規定為例.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第六項 忍受調查的協力義務	錯誤!	尚未定義書籤。
第七項 小結	錯誤!	尚未定義書籤。
第三節 舉證責任之減輕與倒置	錯誤!	尚未定義書籤。
第一項 舉證責任之減輕	錯誤!	尚未定義書籤。
第一款 以違反行為義務為前提.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第二款 推計課稅 - 間接證據的授權.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第三款 依查得資料或依同業標準核計.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第四款 對推計內容有舉證推翻的可能.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第二項 舉證責任的倒置	錯誤!	尚未定義書籤。
第一款 舉證責任的分配 - 規範說與管領說.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第二款 推計課稅與舉證責任倒置之差異.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第三項 類型化標準	錯誤!	尚未定義書籤。
第一款 形式類型化標準.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第二款 實質類型化標準.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第四項 司法審查之案例	錯誤!	尚未定義書籤。
第一款 釋字二一七號解釋.....	錯誤!	尚未定義書籤。
第二款 釋字二二一號解釋.....	錯誤!	尚未定義書籤。

第三款 釋字四三八號	錯誤! 尚未定義書籤。
第五項 現行規範狀態	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 「確實證據」 - 以所得稅法與其細則為例	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 「確實證據」 - 遺產及贈與稅法施行細則第十三條	錯誤! 尚未定義書籤。
第四節 單純手續性規定	錯誤! 尚未定義書籤。
第一項 以扣除法劃定範圍	錯誤! 尚未定義書籤。
第二項 具體事項的檢討	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 以繳交稅款之處所與在途期間為例	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 僅具資訊意義之規定	錯誤! 尚未定義書籤。
第三款 以內部規定之抽查標準為例	錯誤! 尚未定義書籤。
第四款 以「依規定格式」為例	錯誤! 尚未定義書籤。
第五節 小結	錯誤! 尚未定義書籤。
第六章 施行細則的內容與定位	錯誤! 尚未定義書籤。
第一節 法源位階的司法審查	錯誤! 尚未定義書籤。
第二節 施行細則之定位與規範內容	錯誤! 尚未定義書籤。
第一項 實體事項	錯誤! 尚未定義書籤。
第二項 程序事項	錯誤! 尚未定義書籤。
第三項 「執行母法所必要」?	錯誤! 尚未定義書籤。
第四項 「變更或涉及人民稅捐負擔」	錯誤! 尚未定義書籤。
第五項 「細節性與技術性事項」	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 稅捐客體的數量化	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 程序規定	錯誤! 尚未定義書籤。
第三款 內部事項	錯誤! 尚未定義書籤。
第四款 協助與統一解釋法令的解釋性規定	錯誤! 尚未定義書籤。
第五款 認定事實	錯誤! 尚未定義書籤。
第六款 行使裁量權的裁量基準	錯誤! 尚未定義書籤。
第六項 小結 - 施行細則的存在空間	錯誤! 尚未定義書籤。



第一款 與人民權利義務無關之事項.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 細節性與技術性事項?	錯誤! 尚未定義書籤。
第三節 建立有知識基礎的互動機制	錯誤! 尚未定義書籤。
第一項 行政與立法間的制衡與互動	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 權力分立制衡與政黨政治.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 遵循依法行政原則的「公僕」- 守法與自制.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第三款 正視法源依據的外觀形式.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第四款 正視行政立法的議題	錯誤! 尚未定義書籤。
第二項 行政與司法的監督與互動	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 司法審查的外部監督	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 司法機關與行政機關的互動.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第三款 以美國法上 Acquiescence Policy 制度為借鏡	錯誤! 尚未定義書籤。
第三項 立法與行政對司法審查的回應.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第一款 立法機關的回應 - 以釋字三二七號解釋為例.....	錯誤! 尚未定義書籤。
第二款 行政機關的回應	錯誤! 尚未定義書籤。
第三款 小結	錯誤! 尚未定義書籤。
第七章 結論與展望	錯誤! 尚未定義書籤。
參考書目	錯誤! 尚未定義書籤。
本國文獻.....	錯誤! 尚未定義書籤。
專論及期刊論文	錯誤! 尚未定義書籤。
教科書類	錯誤! 尚未定義書籤。
博碩士論文	錯誤! 尚未定義書籤。
外文文獻.....	錯誤! 尚未定義書籤。
網路資源	錯誤! 尚未定義書籤。

第一章 緒論

第一節 問題意識與研究目的

第一項 問題意識之產生

稅捐法定主義在歷史上發展最大的意義，是用來排除及抑制行政權橫征暴斂的專斷。從法治國與民主思想固然產生了法律保留原則，但其適用範圍究竟多廣，則繫於人民與政府角力的結果，而從鬥爭伊始即爭取到國會的徵稅同意權¹。最初確立稅捐法定主義的是英國的大憲章，之後又有權利請願書，規定課人民稅捐負擔時必須徵求課稅者同意之表現，此可視為稅捐法定主義之萌芽²。十八世紀時美國獨立戰爭，也是在「無代表權即無稅賦」之思想為背景下所發生³。

政府為了對人民提供市場所不能或不願提供之公共服務，固然得以對人民課徵稅捐以資因應，此也為現代憲政國家對於各級政府均予肯認的財政課稅權⁴。但基於國家之課稅權對於人民課徵稅捐時，仍必須要同時滿足「量能課稅」以及「稅捐法定主義」，始能與憲法對財產權之保障不發生衝突⁵。其中，量能課稅原則或平等原則，一方面可能為經濟或社會政策上之目的，或為稅捐稽徵經濟的需要而受到調整，常涉及政策選擇的問題。至於本文所欲探究的稅捐法律主義，其要求之貫徹往往為了讓行政機關更能靈活適應世事的變化而被犧牲，轉而求諸於法規性命令甚或行政規則。此種在法源上的調整，應經過適當的利益權衡後方得為之，而該犧牲必須有明確的法律授權⁶。此問題在一般認為行政權逐漸膨脹的今日，是否也有不同的轉變？

¹ 許宗力著，論法律保留原則，載於氏著法與國家權力，頁 122。

² 一二一五年英國大憲章第十二條規定：「在王國中，非一國之一般議會同意，不得徵收任何兵役免除金或納貢。」一六二八年之權利請願書第十條規定：「今後，任何人非依議會法令經全體一致通過，不得強制其贈與、借貸、獻金、納租稅、或賦課類似稅金等。」參謝瑞智譯，大不列顛與北愛爾蘭聯合王國（英國）憲法大典，自由大憲章（一二一五年），第十二條，載於世界各國憲法大全，頁 11。關於完整的歷史背景描述，詳參李憲佐著，我國憲法第十九條規定為租稅法律主義原則之探討，載於黃宗樂教授六秩祝賀 - 公法學篇（一），學林文化出版社，民國九十一年五月出版，頁三五九以下。

³ 參林鳳珠著，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國七十四年七月，頁 28。

⁴ 參黃茂榮著，財政劃分制度應予合理化，載於氏著稅捐法論衡，頁 39。

⁵ 參黃茂榮著，稅捐之概念及其種類，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 12。

⁶ 參黃茂榮著，稅捐之概念及其種類，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 12-13。

第二項 研究之目的

現代的法治國家莫不肯認稅捐法定主義，認為沒有法律依據，便沒有納稅義務。稅捐法定主義的核心正是：「稅捐的核課與徵收，必須得到國民的同意做為根據」⁷，然問題在於何謂「法律」？是否限於立法機關制定之形式意義的法律？或者包括經立法機關授權制定之授權命令，甚至包括行政機關基於其職權所頒佈之職權命令與行政規則？學說上認為，法律保留原則在稅法領域之表現，較一般行政法尤為嚴格，只有基於立法機關經立法程序制定之法律始有納稅義務⁸。

稅捐法定主義所注重的課題，是法源依據的表示形式。在權力分立的架構之下，立法機關常常授權行政機關制定具有法規性質之法規命令，以具體化或補充行政法中所規定的內容，此於稅法領域亦可見。學說與實務稱此種授權為委任立法，涉及權力分立原則之遵守與突破，以及由此延伸之法源的問題⁹。在稅捐法定主義的要求之下，稅捐事項可否委任立法，此問題將涉及突破國會保留原則的限制。稅捐事項是否能夠以授權命令制定之？甚或容許行政機關以職權命令或行政規則加以補充或變更？在我國的憲法與法律之架構下，應呈現何種面貌？本文將對此問題逐一探討，整理後並試圖提出自己的看法供參考。

第二節 研究方法與研究範圍

第一項 研究方法

第一款 以稅捐法定主義做為形式審查標準

稅捐法定主義著重於法源表現形式，此種對稅捐法律的審查方式，與實質上是否符合公平正義、稅捐公平原則、量能課稅原則等處於相對的體系位置，也基於這個理由認為稅捐法定主義是一種形式上的要求¹⁰。

⁷ 參陳清秀著，稅法總論，頁 37。

⁸ 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 107；葛克昌著，解釋函令與財稅行政，載於氏著所得稅與憲法，頁 209。

⁹ 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 125。

¹⁰ 稅捐法定主義當中的要件法定原則，僅以該事項是否為稅捐構成要件為標準作形式上判斷，就此點而言，類似於罪刑法定主義之觀點。

稅捐法定主義當中的「要件法定原則」，是稅捐法定主義的學說內涵中最具有共識的一環，其要求稅捐構成要件應適用高密度的法律保留¹¹ - 即國會保留原則，凡屬稅捐要件均須以國會法定之。相對於此，稅捐公平原則可以說是屬於實質原理的要求¹²。例如釋字三一八號解釋引用稅捐公平原則做為實質審查的依據¹³，另外常被用來做為實質審查的則是比例原則。惟基於先形式而後實質，及法源位階為其內容是否合理的前提問題，是以本文僅針對法源依據與位階的問題，以稅捐法定主義做為一種形式審查標準來進行研究，而不及於實質審查標準。

第二款 以大法官會議解釋做為典型案例

按憲法第一百七十一條第一項及第一百七十二條所定，法律與憲法牴觸者無效，命令與憲法或法律牴觸者無效。司法院大法官會議職司憲法解釋，有統一解釋法律及命令之權，負闡明憲法及法令正確意義之權責，且其所為之解釋，具有拘束全國各機關及人民之效力，各機關處理有關事項時，亦應依解釋意旨為之¹⁴。正因如此，大法官會議解釋在我國具有其法制上特殊的地位，亦為本文討論之重心，將就其所涉之事實與規範做為典型案例，對現行法進行分析。本文將以大法官解釋為中心¹⁵，探求司法審查對稅捐法定主義內涵的認知，與對應於其主張的實踐情況¹⁶，藉此探究稅捐法定主義於各稅法施行細則的實踐情形。

大法官釋字當中，最早明確表示稅捐法定主義與其法律依據者，是釋字一九八號解釋¹⁷，其認為憲法第十九條為稅捐法定主義在我國實定法上的規範基礎，但並未就其具體內容進一步為闡釋。自憲法第十九條的文意來看，僅表達「非依

¹¹ 參湯德宗著，行政立法兩權指標解釋案，載於氏著權利分立新論，二版，頁 353。

¹² 參金子宏著，租稅法，第八版，頁 76。

¹³ 釋字三一八號解釋：「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。」

¹⁴ 大法官會議第一八五號解釋。

¹⁵ 僅釋字四百號解釋以後，單於解釋文中提及憲法第十九條與租稅法律主義者，就有 415、420、441、478、480、493、496、506、519 等多號解釋。

¹⁶ 例如是否為行政法院所實踐。參行政法院 81 年度判字第 950 號即表示：「按大法官會議釋字第二一七號解釋：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。」此為「租稅法律主義」之本旨。」

¹⁷ 釋字一九八號解釋：「按憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，乃揭示「租稅法律主義」之原則」。

法律規定，不得使人民負擔租稅」¹⁸。單純依其字面意義解釋，似乎稅捐程序、救濟與處罰等事項均不包含於憲法第十九條內¹⁹，此仍待學說理論或大法官解釋予以補充並具體化其內涵。再者，憲法第十九條規定的「法律」，學說上對其指涉範圍非無爭議²⁰。是故，僅表明稅捐法定主義之依據為憲法第十九條尚有不足，而必須加以補充、細緻化其內涵。在釋字二一 號、二一七號、三六七號、四一三號、四一五號等解釋中，均宣示有關稅捐法定主義的要求，並具體化其內容，且一再地加以確認。司法解釋對於稅捐法定主義著墨最多的部分，就屬要件法定原則的部分，此為本文重心所在。

第二項 研究範圍

第一款 以要件法定原則為中心

關於稅捐法律主義的內容，學者間論述未盡一致，常被提出的部分有：(1) 稅捐要件法定原則；(2) 稅捐要件明確性原則；(3) 程序合法性原則；(4) 類推適用禁止原則；(5) 溯及既往禁止原則。其中較無爭議者主要有「課稅要件法定主義」、「課稅要件明確性原則」、「程序合法性原則」等²¹。本文係以要件法定原則做為最主要的檢討對象。明確性原則將於判斷餘地及授權明確性的問題中一併討論。至於稅捐法律中關於創設或加重稅負的漏洞補充禁止，有認為僅係稅捐法

¹⁸ 參照林紀東著，中華民國憲法逐條釋義（第一冊），民國八十七年九月修定八版，頁 311。

¹⁹ 參陳清秀著，稅法總論，頁 1。

²⁰ 憲法第十九條規定之法律是否以憲法第一七〇條所規定之法律為限？位階高於法律之憲法是否包括在內？由地方自治團體所通過的地方自治法規是否亦包括在內？條約及其他國際協定是否在內？與經法律授權之法規命令是否在內等問題。詳參葛克昌著，人民有依法律納稅之義務 - 以大法官會議解釋為中心，載於氏著稅法基本問題，頁 164 以下。

²¹ 參康炎村著，租稅法原理，民國七十六年二月初版，頁 79 以下；陳清秀著，稅法總論，第二版，頁 38 以下；林鳳珠著，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國七十四年七月，頁 26；邱天一著，實質課稅原則之研究—以釋字第 420 號解釋為中心，中原大學財經法律學系碩士論文，民國九十年六月，頁 98 以下；陳清秀著，稅捐法定主義，載於當代公法理論：翁岳生教授六秩誕辰祝壽論文集，民國八十二年五月，頁 589；廖欽福著，中國大陸關於租稅法律主義之理論與實踐，載於黃宗樂教授六秩祝賀 - 公法學篇（二），民國九十一年五月初版，頁 21 以下；劉春堂著，論稅捐法律主義（上），載於實用稅務，第一卷第二十三期，民國七十一年六月，頁 3 以下；康炎村著，從司法院大法官會議解釋析論稅捐法律主義之原則，財稅人員進修月刊第一〇一期，頁 40；黃守高著，現代行政法之社會任務，法務通訊雜誌社，民國七十七年七月再版，頁 130。

定主義之作用²²，且應屬要件法定與要件明確所必然²³，故未將之列為討論重心。

另外，溯及效力的問題雖與稅捐法定主義有關，但只是派生的問題之一。其意旨首先仍在於法律保留及法律優位，而後因鑑於法律之溯及勢必使法律保留的要求在實質上被挖空，因此原則上應予禁止。惟須注意，法定主義與溯及效力之禁止並不是同一層次的問題，這明顯地表現在由立法機關制定有溯及效力之法律的情形中。蓋有溯及效力之法律在這種情形，還是同樣屬於由立法者所制定的國會法。據之而為法源依據，仍然是符合法定主義的要求²⁴，故本文未設專章討論。

第二款 以施行細則做為主要檢討對象

各稅法施行細則是本文在實定法部分主要的檢討對象，因為各施行細則均有授權條款，且於細則中明列其依據。其規範狀況茲整理如下²⁵：

母法 授權 依據	本法施 行細則	由行政院定之 ²⁶ 。
		由財政部擬訂，報請（呈請）行政院核定後發布之 ²⁷ 。
		由財政部定之 ²⁸ 。
		由各省（市）政府依本法擬訂，送財政部核備 ²⁹ 。
		由直轄市及縣（市）政府依本法分別擬訂，送財政部備案 ³⁰ 。
子法	本細則依...法（以下簡稱本法）第...條之規定訂定之。	

綜觀各主要稅目，有「契稅條例」、「證券交易稅條例」與「期貨交易稅條例」未授權制定施行細則，而實際上亦無行政機關制定、公布、施行相關的施行細則。

²² 參陳清秀著，稅法總論，第二版，頁 38。

²³ 相反見解可參考成介之著，稅法上之類推適用，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國八十八年六月，頁 176 以下；廖敏良著，論租稅法律主義與法律保留原則之關係 - 以釋字地二五七號解釋為中心探討，國立中正大學法律學研究所碩士論文，頁 82 以下。

²⁴ 參黃茂榮著，夫妻剩餘財產差額分配請求權之規定的溯及效力，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 218-220。

²⁵ 行政院院會通過所得稅法草案，其中表示：「鑑於固定資產耐用年數表、遞耗資產耗竭率表之內容並未涉及政策，修正由財政部訂定發布，無須由行政院核定發布，以資簡化。」由此可知至少就財政部而言，授權條款規定為由行政院定之、由財政部擬定後報請行政院核定後發布之、由財政部定之確有其影響與法制上意義存在。

²⁶ 土地稅法第五十八條。

²⁷ 稅捐稽徵法第五十條之五、所得稅法第一百二十一條、貨物稅條例第三十六條、營業稅法地五十九條、印花稅法第三十條、菸酒稅法第二十條關稅法第五十八條。

²⁸ 遺產及贈與稅法第五十五條。

²⁹ 娛樂稅法第十七條。

³⁰ 房屋稅條例第二十四條。

另外，為避免焦點分散，本文僅以國會法為主，必要時方及於地方稅制的問題³¹。

第三款 以行政程序法公佈施行為劃分時點

行政程序法公佈施行後，其第一七四條之一的條文內容，似足以表示立法院有意在行政命令體系中，釐清職權命令的定位。以此為基準時點之前與之後，無論行政或司法機關，對委任立法都有更明確明文依據與架構可循，其觀點或看法也勢必受影響。茲將本條文於公佈實施後歷次修正內容與立法理由整理後³²，可

³¹ 與此相關的地方稅法通則，已於中華民國九十一年十一月十九日，經立法院第五屆第二會期第十次會議通過。

³² 立法理由等資料係查詢自立法院法律系統，網址為：

http://npl.ly.gov.tw/www/home.jsp?page_url=library/legislative_gazettes.jsp&key_id=18&folderName=館藏資源, viewed at 2002/11/28.

公布日期	條文內容	立法理由
首次公布 八十九年 十二月八 日	本法施行前，行政機關依中央法規標準法第七條訂定之命令，須以法律規定或以法律明列其授權依據者，應於本法施行後一年內，以法律規定或以法律明列其授權依據後修正或訂定；逾期失效。（第一項）前項期間屆滿前一個月，行政院認有必要，經立法院同意後，得以命令延長之。（第二項）	一、本條新增。二、行政程序法第四章就行政命令之分類並無中央法規標準法第七條之職權命令，而原條文實務上職權命令涉及人民權利義務而具對外效力者，或僅具規範機關內部秩序及運作而非直接對外發生法規效力者，均亟待配合行政程序法檢討修正或廢止，基於法安定性原則，避免社會發生急激變化並保障人民既得權益，爰增訂第一項之過渡條款，俾符實需。三、職權命令之修正，尚涉及各項法律制定或修正之檢討，為期周延，有經立法院同意後，由行政院以命令延長其期間之必要，爰於第二項予以明定。
一次修正 九十年六 月五日	本法施行前，行政機關依中央法規標準法第七條訂定之命令，須以法律規定或以法律明列其授權依據者，應於本法施行後一年內，以法律明列其授權依據後修正或訂定；逾期失效。	鑑於民國八十八年二月三日立法院通過「行政程序法」時，業已給予行政院二年時間，以作為相關法制調整應之緩衝期，惟行政院不但未於期限屆滿前完成準備工作，復於該法於民國九十年一月一日正式施行前一個月，未經正常審議程序，協商通過增訂「行政程序法第一百七十四條之一」之條文，已嚴重違反行政程序法之立法精神及背離人民對該法之信賴，故刪除第二項規定。

察覺到台灣過往法律制度的實踐上，並未曾真正重視並且嚴肅地處理「法律（授權母法）有無授權」以及「法規命令（子法）有無明列其授權依據」的問題。因此，初步就形式外觀檢視稅法施行細則，其清楚地具有母法授權規定以及明列授權依據，未面臨完全沒有授權的挑戰，此點固無疑問。然而緊接要面對：施行細則規範效力為何？可否做為法源依據？其授權條款是何種類型的授權？依據此種授權可以制定哪些種類的規定？規範模式是否受有何種限制？此均仍待探討。

第四款 以實體與程序做為檢討事項的區分標準

稅捐法律關係按其內容可分為：租稅實體法（規範租稅債權債務關係）租稅程序法（規範租稅的核定徵收及租稅債權的實現程序）租稅救濟法（規範對於租稅的核定徵收等處分不服的行政救濟及行政訴訟）與租稅處罰法（規範違背稅法規定的處罰）等四端³³。

一般認為，稅法領域內應適用國會保留者，至少包含有稅捐構成要件與稅捐違章之裁罰程序³⁴。但因違章裁罰部分的司法解釋案例較少，且在行政罰法草案的內容取得共識通過之前，僅由目前的稅法條文、實務見解與片段的司法解釋觀察，似仍呈現撲朔迷離的狀態³⁵，故先捨去。而救濟規定之內容，固然隨著眾多

<p>二次修正 九十年十 二月二十 八日</p>	<p>本法施行前，行政機關依中央法規標準法第七條訂定之命令，須以法律規定或以法律明列其授權依據者，應於本法施行後兩年內，以法律規定或以法律明列其授權依據後修正或訂定；逾期失效。</p>	<p>本法自九十年一月一日開始施行，本條規定之「施行後一年」即將於九十年十二月底屆滿，各機關為配合本法施行，而修正以符合法律保留原則或增列法律明確授權之法律案，恐難於期限內完成立法程序，為使行政事務廣續順利進行，爰將「一年」之緩衝期間修正為「二年」，以應實際需要。</p>
--------------------------------------	--	--

³³ 參陳清秀著，稅捐法上法律關係論，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國七十四年。

³⁴ 參陳敏著，行政法總論，三版，頁 163。

³⁵ 相關文獻可參考陳清秀著，德國之租稅罰則（上），載於植根法律雜誌，第七卷第十二期，頁 7 以下；洪家殷著，論「一事不二罰」原則在行政秩序罰上之適用，載於國立台灣大學法學論叢，二十六卷四期，頁 77-113；黃綠星著，稅捐稽徵法第四十八條之三適用之實務上爭議--並論行政罰上從新從輕原則，載於法官協會雜誌，三卷一期，頁 205-255；林明鏘著，行政裁罰（行政罰），載於月旦法學，第三期，頁 60-61；陳愛娥著，行政處分的構成要件效力與行政罰中的不作為、故意或過失--最高行政法院九十年度判字第一五九四號判決評釋，載於台灣本土法學雜誌，第三十四期，頁 51-63；李震山著，「先行行政後司法」之行政制裁，載於月旦法學，第六十期，頁 26-27；吳庚著，論行政罰及其責任條件，載於法令月刊，第四十二卷五期，頁 3-6；姜仁脩著，行政罰法草案之批評與建議 -1-，載於法務通訊，第二 八七期，頁 3-4。

實務與學者關注以及司法解釋的發展而越顯充實，但對於何謂正當法律程序、何謂制度性保障等論述，似乎未有具共識、完整可供檢驗的定義及架構³⁶，亦略去不談。本文所主要檢討的，是實體與程序兩部分的事項。

第三節 論文架構與名詞定義

第一項 論文架構

本文首先於第二、三章建構本文的理論基礎與前提要件，再以判斷餘地來烘托分類的必要與實益所在。再者，針對所欲研究的客體 - 施行細則，區分為實體與程序規定兩大區塊，以大法官會議解釋為討論基礎，鳥瞰各施行細則之規定內容，試圖將理論與目前法制現狀結合與檢討，並提出自己的看法。

第二項 名詞定義

第一款 施行細則之定義

本文所稱施行細則，指一般以施行細則為名稱的法規命令，其外觀特徵是僅有概括授權，通常編排體例上緊跟於母法之後的法規命令。

第二款 司法審查之定義

本文所稱司法審查，係指大法官會議解釋本身或其所進行的審查過程，有時亦泛指大法官會議解釋本身與其審查的過程與內容³⁷。

³⁶ 相關文獻可參考陳愛娥著，立法者對於訴訟制度的形成自由與訴訟權的制度保障核心，載於台灣本土法學雜誌，第十八期，頁 147-152；盛子龍著，公務人員保障程序中調解制度之研究，載於中原財經法學，第五期，頁 91-109；陳愛娥著，強制資遣公務人員之法適用問題--最高行政法院九十年度判字第一二二一號判決評釋，載於台灣本土法學，第三十三期，頁 17-27；李建良著，論人民服公職之權利與公務員懲處制度--司法院大法官釋字第四九一號解釋及其相關問題之研究，載於政大法學評論，第六十四期，頁 33-61；湯德宗著，論憲法上的正當程序保障，載於憲政時代，第二十五卷四期，頁 3-33；湯德宗著，論訴願的正當程序，載於月旦法學，第六十一期，頁 127-141；李建良著，析論司法院大法官釋字第四九一號解釋，載於台灣本土法學雜誌，第十期，頁 50-67。

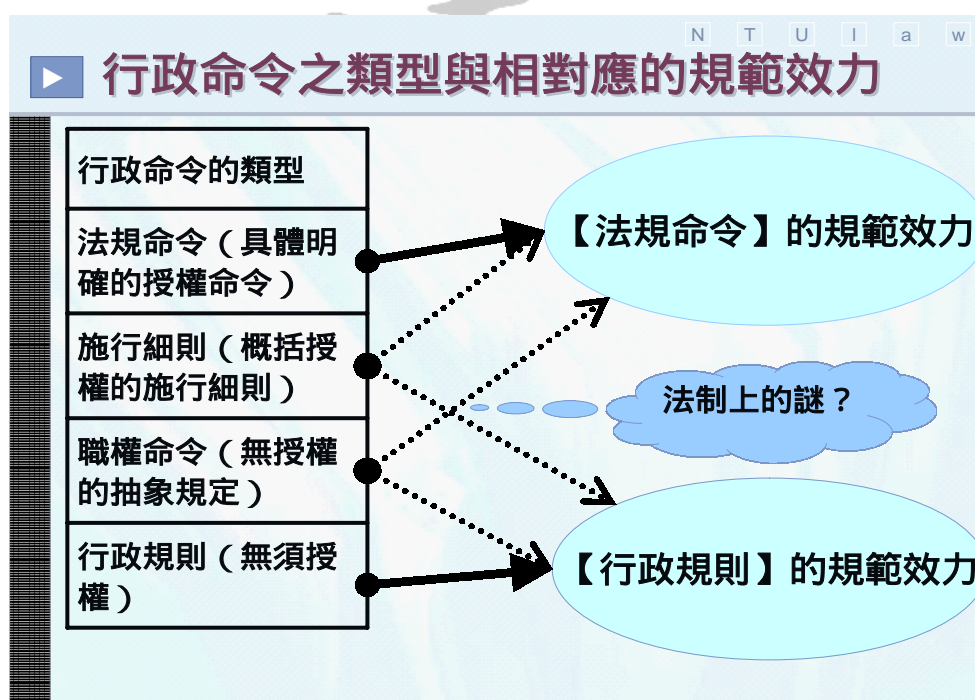
³⁷ 同一司法解釋當中往往涉及多項爭點，本文中為顧及篇幅均衡及避免重複，是以在分類上有所取捨，並非所引用之司法解釋僅具有此一爭點。

第三款 實體與程序事項的區分標準

本文所稱之實體事項之規定係指稅捐債務關係，是為了實現稅捐債權所成立的金錢給付請求權，將以其構成要件為主要課題分為稅捐主體、稅捐客體、稅基、歸屬、稅率、減免與加重六項；程序關係的內容³⁸，則以稽徵程序義務關係為中心，排除屬於實體、獎懲、救濟部分後的行政程序部分。本文在程序事項中，僅提出行為義務、繳納義務與舉證相關規定做為討論的重心。

第四款 法規命令與行政規則的用法

本文當中所稱的法規命令與行政規則，有時係指依形式外觀所區分的類型，有時係針對其規範效力而言。綜合言之，依形式外觀的類型可分為法規命令（授權命令）、施行細則、職權命令、行政規則等，但規範效力上則僅有法規命令與行政規則二端。茲嘗試圖解如下：



³⁸ 稽徵程序之範圍，可參陳敏著，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 50 以下。