

## 第二章 稅捐法定主義與施行細則

### 第一節 稅捐法法源與國會保留原則

稅捐法定主義之內容為：「人民僅於法律規定時負有納稅之義務，無法律，即無稅捐，非有明確的法律依據，國家不得向人民課徵稅捐」<sup>1</sup>，係基於「民主原則」與「法治國家原則」的法理基礎，被認為應適用國會保留<sup>2</sup>，須國會法方為適格法源。故稅法學上一般認為稅捐的構成要件要素 - 稅捐主體、客體、歸屬、稅基及稅率等項，均應由形式意義的法律定之，適用較一般法律保留原則更為嚴格的國會保留原則，不得授權予行政機關委任立法補充或替代之。然而我國實際運作上，確有由行政機關以法規性命令來對稅捐構成要件要素加以規定的情形。

是否得以法規性命令規定稅捐的構成要件，屬於稅法之法源的問題<sup>3</sup>。有關稅捐法的法源形式，大抵可分為成文法源與不成文法源。其表現態樣在國內法可要分為：(1) 制定法，(2) 習慣法，(3) 法規命令，(4) 自治團體之規章，(5) 契約，(6) 法院的判（決）例<sup>4</sup>。本文就較為有關者分述如下：

#### 第一項 成文法源

##### 第一款 憲法與法律

以稅捐法定主義而言，屬於制定法的憲法與法律，要做為稅捐法的法源並無疑問。憲法為國家的根本大法，包含法律上的基本秩序以及價值判斷，並優越於法律、命令、函示等。憲法上對於稅捐基本原則加以明定者，例如憲法第十九條的稅捐法定主義即屬適例<sup>5</sup>。

<sup>1</sup> 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，民國八十六年初版二刷，頁 126 以下；陳清秀著，稅法總論，二版，頁 39 以下。

<sup>2</sup> 參黃茂榮著，稅捐法論衡，頁 20；陳清秀著，稅法總論，二版，頁 38。

<sup>3</sup> 參黃茂榮著，稅捐構成要件的意義及保障功能，載於氏著稅捐法論衡，頁 27。

<sup>4</sup> 法院的判決、判例即使尚未演為習慣法，也常被論為法源之一。參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 110。

<sup>5</sup> 詳參陳清秀著，稅法總論，二版，頁 103-104。

依憲法第一百七十條規定<sup>6</sup>，制定法屬於形式意義之法源<sup>7</sup>，其要件為：(1) 立法院為制定主體；(2) 通過立法院的立法程序；(3) 經總統公布。就「由憲法規定之立法機關，依憲法規定之立法程序所制定的法律」而言，其特徵在於制定的組織與程序，而不在其內容是否符合法律正義的實質要求<sup>8</sup>。

國會法之所以被劃分為特殊的類型，主要原因乃來自於國會在組織與程序兩方面的特殊性。議會相較於行政權，係立於與人民更接近、更密切的位置，議會也因而被認為比政府具有更強烈、更直接的民主正當性基礎。除此人事的正當性基礎外，學說更進一步從國會議事程序的角度，來闡述議會民主原則與法律保留的關係。如所週知，國會議事遵守公開、直接、言辭辯論與多數決原則，這些議會原則不僅可使議會的少數黨與利益被涉及的社會大眾得以有機會影響國會決定的做成，也可以凸顯重要爭點，確保分歧、衝突的不同利益獲得適當之平衡，其繁瑣的議事程序也有助於所做成決定之實質正確性的提升。反之，行政決定程序則因其講究或兼顧效率與機動的特性，而較難達成相同的效果<sup>9</sup>。

## 第二款 法規命令

法規命令雖亦屬於成文法之一，但卻非屬於前述形式意義的法律。在稅捐法定主義與我國憲政規範架構的要求之下，是否容許行政立法做為稅捐法的法源？目前我國立法實務與司法審查均採取肯定的看法，並同時設下限制，其相關問題即為本文討論之重心。

## 第二項 不成文法源

不成文法源一般認為有習慣法與行政先例、行政規則、解釋、判決、與決議<sup>10</sup>。

<sup>6</sup> 憲法第一百七十條規定：「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律。」

<sup>7</sup> 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 125。

<sup>8</sup> 因此，形式意義的法律原則上應當是，但不一定會是實質意義、符合正法要求的法律。制定法屬於形式意義之法源，其效力只有在違反法之實質要求時，使被質疑，此即「惡法亦法」或「惡法非法」的問題。在現代憲制國家，對於惡法的監控，主要靠司法機關對於法規之違憲審查。參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 111，125-126。

<sup>9</sup> 參許宗力著，論法律保留原則，載於法與國家權力，增訂二版，頁 132；參王韻茹著，論議會自治之界限 - 以釋憲權控制立法程序為中心，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，頁 21。

<sup>10</sup> 詳參陳清秀著，稅法總論，二版，頁 114-135。

除憲法解釋已透過自身對憲法的補充，建立起其一般性的拘束力外，餘者尚無一般性的規範效力。

## 第一款 習慣法

就習慣法而言，由於對稅捐構成要件採取國會保留的觀點，是以對稅捐法領域內習慣法之發展餘地傾向於否定的看法。縱使認為在稅捐構成要件的文義範圍或法律效力之裁量內得以發展出習慣法，也應限制在「該行政作為具有提升『法的可預見性』之作用」的限度內肯認其存在，一旦超出此限度即屬違反稅捐法定主義。

事實上亦應不能經由習慣法創設性地產生稅捐構成要件之規定<sup>11</sup>，因為在國會保留的要求下，原則上對於稅捐發生之構成要件等不利於人民的事項，連一次都不應該發生。既然連第一次都不允許其發生，自然也不可能因反覆施行使得該習慣達到法的確信，進而取得法源地位<sup>12</sup>。但對人民有利的部分，由於該事項的特殊性，致使通常不會進入司法救濟程序，是以有成立習慣法的可能，但終究以有國會法為依據較為妥當<sup>13</sup>。

## 第二款 司法裁判

法院的裁判是對於各別案件所下的法律上判斷，原則上應只就其所審理之個案有拘束力，並非對所有類似的稅務案件之國民都有拘束力。是故，法院的裁判並非法源<sup>14</sup>。

目前，司法機關不受行政機關見解之拘束已經獲致共識性的肯認<sup>15</sup>，但行政機

<sup>11</sup> 參黃茂榮著，論法源，稅法總論（第一冊），頁 121。

<sup>12</sup> 若果真發生有違反稅捐法定主義之案件並且經由稅捐稽徵機關的反覆實施，再加上法院的縱容與肯認，則有可能透過積非成是的环境形成習慣法。現行規範上最具有討論價值的部分，在於房屋究竟是否屬於稅捐稽徵法第一條所稱之貨物，一般人對於貨物的理解似不及於房屋或地上建物。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 126-130；林柄滄著，稅收與法理之爭，載於氏著稅收與法理之爭，頁 2 以下。

<sup>13</sup> 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 56。

<sup>14</sup> 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 111。

<sup>15</sup> 釋字第二一六號解釋：「各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束」，釋字四七號：「各機關

關是否不受司法機關見解的拘束？關於此點我國現行法並無明文，依照權力分立原則與現行規範，因為個案的爭議最後終審於司法機關，在個案的範疇內，司法機關原則上掌握有最後的決定權。是故，關於特定法律規定之解釋，除非基於法律之特別規定或明確授權，讓行政機關確實享有判斷餘地，使其解釋之結果得以拘束司法機關，否則，在個案最後總是必須以司法機關的意見為準<sup>16</sup>。

但最高法院在個案之裁判中所表示之法律見解，基於平等原則、信賴保護以及法的安定性等，仍具有事實上的拘束力<sup>17</sup>。稅捐稽徵機關在其他案件，是否得具理由或者甚至不具理由採取相異之見解稽徵稅捐？現行實務對此問題認為，縱使是最高行政法院在裁判中所持見解，在沒有演變成為習慣法前，其效力僅及於該判決所審理之本案，對行政機關並無拘束力<sup>18</sup>。是以，裁判仍不適當被論為法源，進而賦予其規範性拘束力<sup>19</sup>。司法權中能享有一般性的拘束力者，僅限於司法院大法官會議對於憲法、法律或命令所做成的統一解釋<sup>20</sup>。

### 第三款 行政規則

行政規則按其類型得區分為闡示性、補充性、裁量性、事實認定準則性、機關內部組織、事務分配、業務處理方式、人事管理等類型<sup>21</sup>。稅法上解釋函令為行政主管機關就主管業務之行政法規對人民或下級機關所為之解釋<sup>22</sup>，司法審查則稱

---

依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，並不受其拘束。」亦同其意旨。若肯認利用行政規則補充而司法機關加以容忍，則近似司法造法，參齋藤明著，稅法學□基礎理論，頁 21 以下。

<sup>16</sup> 但有時候行政法院不同庭間關於稅法的見解也會有所不同，此時會使得稅捐稽徵機關也莫衷一是。詳參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 116-117。

<sup>17</sup> 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 112。

<sup>18</sup> 民國八十五年九月九號財政部台財關字第八五二 一六四七七號函：「依行政訴訟法第四條規定：「行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力。」是以行政法院之判決就其個案有拘束力，與判決對將來發生之同類事件有一般之拘束力，尚有不同。」民國五十五年一月十一日台灣省財政廳所發布財稅法字第九一三一八號函：「查行政法院之判決，雖可供行政官署作為行政處分裁量時之參考，但在未核定為判例前，仍不得視為判例，據以引用。以往各稅務機關於處理案件時，往往將行政法院判決視為判例引用，核有錯誤，嗣後關於此種情形應切實依照上開釋示辦理。」詳參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 113。

<sup>19</sup> 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 117；黃茂榮著，法學方法與現代民法（增訂三版），頁 6-7。

<sup>20</sup> 參釋字一八八號解釋。

<sup>21</sup> 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 226。

<sup>22</sup> 參陳敏著，租稅法之解釋函令，載於政大法學評論第 57 期，頁 2。

「各機關依其職掌就有關法規為釋示性之行政命令」<sup>23</sup>，等於行政程序法所定行政規則中「為協助下級機關或屬官統一解釋法令」而頒訂之「解釋性規定」<sup>24</sup>，非屬適格法源<sup>25</sup>，並不能用以增加其所欲解釋之法規原本沒有的要件，進而規範涉及有關人民權利義務有關之事項<sup>26</sup>，凡有違背者，大法官會議得宣告其無效並停止其繼續適用。

## 第三項 小結

綜上所述，在不成文法法源部分固較無疑義。在成文法法源部分，目前稅捐領域法源依據的概況與稅捐法定主義之要求最明顯的衝突與爭議，發生在委任立法的問題上。學說上雖主張應適用國會保留，然實務運作上，無論是立法機關、行政機關甚或司法機關，都將行政立法做為稅捐法的法源依據。就此所衍伸出的問題是：我國憲法規範的權力分立制衡體制下，是否容許有行政立法權？若肯認行政機關得受國會的委任而制定法規命令，是否設有何種限制？施行細則在這當中，又應如何定位其所扮演的角色與功能？以下將就此為討論。

## 第二節 行政立法權限

### 第一項 中央政府體制與行政立法權限

行政立法權限的問題，毋寧更反映了一個國家的歷史經驗，體制背後制憲者的「先期理解」，對憲法的解釋更有意義。我國中央政府體制在憲法沒有明文的情形下，認為行政部門沒有自己的立法權，應該是較為妥適的解釋<sup>27</sup>。這是我國憲法所體現的憲政秩序與權力分立架構，任何的理論或制度要在此片國土之內適用時，都必須要遵循之。

<sup>23</sup> 參釋字第一三七、二一六號解釋。

<sup>24</sup> 行政程序法第一百五十九條第二項。

<sup>25</sup> 參黃茂榮著，法學方法與現代民法，增訂三版，頁 15。葛克昌著，解釋函令與財稅行政，載於氏著所得稅與憲法，頁 229。

<sup>26</sup> 參吳庚著，行政法之理論與實用，增訂七版，頁 262。

<sup>27</sup> 參蘇永欽著，職權命令的合憲性問題 - 地方自治是否創造了特別的合憲存在基礎，載於台灣本土法學雜誌第十一期，頁 111。

行政部門是否能夠或可以擁有多少立法權，和政府體制類型是總統制、內閣制或所謂混合制並不全然有關<sup>28</sup>。中央政府體制的架構，之所以不能夠做為行政立法權限的完整解答，其原因在於：之所以稱為總統制、內閣制、雙首長制等，其區分標準在於行政權的歸屬<sup>29</sup>，歸屬於總統則稱總統制，歸屬於內閣則稱內閣制，分裂歸屬於兩機關則稱雙首長制。此行政權歸屬於何種機關的問題，與行政權是否應享有行政立法權限，屬兩個不同層次上的問題。

固然，由於行政權運作時，會與立法權發生一定的關係，但行政權與立法權之間的互動關係或制衡模式，並沒有必然而絕對必須採取的規範架構，其規範上的設計乃是為了使該制度變得更合乎該制度需求而已。是以行政立法權限不足以做為判斷總統制或內閣制等中央政府體制的標準，中央政府體制也不必然對行政權是否應享有行政立法權限有所影響<sup>30</sup>。

對此問題而言，憲法的明文規範才是更重要，且實際運作上無法脫離或棄之不顧。我國行政立法權限的證立，應正面針對憲法條文的內容，較不恰當僅以不具規範效力的學說理論來形成。更有其他理由如：因為我國總統權限未如法國雙首長制完整，故應給予立法權限加以補償；立法院藉由國民大會虛級化取得更多人事同意權以及罷免總統、副總統的提案權等，故應給予擴張行政立法權以取得平衡等的理由來為行政權鬆綁。論其實際，各憲法機關間應採取何種模式、給予各機關哪些手段以維持互動與取得平衡，其著眼點與為了保障人民免於來自行政權的恣意所主張的法律保留原則，仍屬不同層次的問題。

如果憲法明文禁止行政立法，縱使國會制定再具體明確的授權條款，也不能夠賦予行政機關立法權限。此時，立法機關與行政機關想要透過委任立法的制度來緩和規範架構上的僵固或擴張行政權限，即應透過正面、直接的方式，提出修憲案更改憲法條文的內容，使全國人民得以意識到行政權的膨脹與應給予何種限制，使公民得以透過討論與表決來參與，此種方式相較於行政權自居於公益代表或國民總體意志的代表逕自發布行政命令，更具有民主正當性。司法者此時應扮

<sup>28</sup> 其中「混合制」的稱呼等於是沒有內容的說法，且我國也不等同於法國的制度，故不應以我國修憲趨向法國體制來合理、正當化行政權可擁有固有的立法權，其頂多可以擁有傳來的立法權。詳參蘇永欽發言部分，載於台灣行政法學會與政大法學院合辦，職權命令之過去、現在與未來，台灣本土法學雜誌第十一期，頁 124-125。

<sup>29</sup> 參薩孟武著，政治學，頁 179 以下。李惠宗著，憲法要義，二版，頁 292。

<sup>30</sup> 詳參李惠宗著，憲法要義，二版，頁 291 以下。

演著最後的一道防線，必須在每個案件當中都堅守自己的立場。如此為之，方不致有因為積重難返而後悔莫及，免去前後立場寬嚴不一所帶來的非議。

## 第二項 否定行政立法權限的看法

在我國憲法規範架構下，有採取否定行政立法權限的看法。此種看法的立論基礎，主要從憲法本文的規範文字出發。藉由檢視憲法條文當中有提及法律或命令者，做為討論的基礎。

### 第一款 憲法中所稱的法律

憲法條文提及法律，而得以做為限制人民自由權利的規範基礎者，主要有：

憲法	條文內容
第 22 條	凡人民之其他自由及權利，不妨害社會秩序公共利益者，均受憲法之保障。
第 23 條	以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。
第 170 條	本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律。
第 19 條	人民有依法律納稅之義務。

在憲法第 22 條中，規定有對人民自由權利的「憲法保障」，並於第 23 條設下形式與實質要求的雙重限制：除有應依法律始得限制之形式要件上的要求外，應符合該條所定實質要件的規定<sup>31</sup>，兩者均需符合，缺一不可。而憲法第 170 條之規定，係因憲法各條使用「法律」一語者甚多，且均極為重要，為免生爭議及慎重起見，故就法律依詞之意義明白規定，以昭慎重<sup>32</sup>。準此，憲法中的「法律」須符合：(1) 由憲法規定之立法機關所訂定；(2) 經立法程序所通過；(3) 由總統公布施行。故可推論憲法就其自身所稱之法律，僅指具備上述訂定組織與訂定程序

<sup>31</sup> 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 11。

<sup>32</sup> 參林紀東著，中華民國憲法逐條釋義（四），頁 362-363。林紀東氏隨後即對本條規定認為：「然本條規定，實不周全，憲法上所稱之法律，有不能作為本條之法律解釋，而應解為包括憲法、狹義之法律及命令而言者。如憲法第八十條所稱之法律」，但其對於憲法第十九條應適用本條文之定義則認為無疑義。參林紀東著，中華民國憲法逐條釋義（四），頁 363。

等形式要件之形式意義下的法律<sup>33</sup>，不含行政立法下的法規命令。

## 第二款 憲法中所稱的命令

憲法中提及之命令，除緊急命令與增修條文第 2 條第 2 項內規定的「依憲法經立法院同意任命人員之任免命令」及「解散立法院之命令」具有較明確名稱外，其餘的命令則較不詳盡<sup>34</sup>。茲嘗試將相關規定嘗試整理如下：

憲法	條文內容
第 37 條	總統依法公布法律，發布命令，須經行政院院長之副署，或行政院院長及有關部會首長之副署。
第 43 條	國家遇有天然災害、癘疫，或國家財政經濟上有重大變故，須為急速處分時，總統於立法院休會期間，得經行政院會議之決議，依緊急命令法，發布緊急命令，為必要之處置，但須於發布命令後一個月內提交立法院追認。如立法院不同意時，該緊急命令立即失效。
第 78 條	司法院解釋憲法，並有統一解釋法律及命令之權。
第 95 條	監察院為行使監察權，得向行政院及其各部會調閱其所發布之命令及各種有關文件。
第 172 條	命令與憲法或法律牴觸者無效。

其針對行政立法得否做為限制人民自由權利之法源依據此問題，觀察上述條文後，可得知憲法規範中所顯示出來的，除緊急命令之外，並無明文規定足以正面提供行政立法或法規命令能夠限制人民自由權利的規範基礎。

## 第三款 小結

歸納後可知，憲法位階中，僅提供「法律」得以限制人民自由權利的規範基礎，對「命令」或行政立法等非形式意義的法律並未賦予同等的規範效力。並且，在此種僅限以法律來規範人民自由權利的體制，並沒有發現針對自身規定的規範

<sup>33</sup> 形式意義的法律指由憲法規定之立法機關依憲法規定之立法程序所制定的法律。形式意義的法律之類型特徵在於制定的程序，而不在其內容是否符合法律正義之實質的要求。因此，形式意義的法律原則上應當是，但不一定會是實質意義的法律。參黃茂榮著，法學方法與現代民法（增訂三版），頁 12。莊國榮著，稅捐法上行政規則之研究，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國七十五年七月，頁 66。

<sup>34</sup> 參莊國榮著，稅捐法上行政規則之研究，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國七十五年七月，頁 40。



架構，提供任何類似德國基本法中「得依法律之授權制頒法規性命令」的緩和性規定<sup>35</sup>。依照憲法本文，國家想要限制、介入人民的自由權利，必須依照「法律」之形式，而無選擇以「命令」或「規則」等行政命令為之的空間。惟多號司法解釋卻擴張憲法，採取與德國基本法相同的立場，肯認委任立法權。縱使其立論依據至為正確，但在憲法定有明文，且涉及基本權限制的重要事項，是否可以透過憲法解釋來擴張憲法所限定的範圍，實仍有疑義<sup>36</sup>。

觀憲法文義，我國行政機關縱使受有國會之委任，亦無以法規命令限制人民自由權利的權限。且似乎不應區分事務種類，無論其是否屬於稅捐事項均然。再者，憲法第 19 條對稅捐法領域又有特別規定，以做為強調之用。其立法目的在於：「為確定何種行為應納稅捐、稅率等事項，憲法固不能自設規定，但如聽任行政法令任意定之，復恐行政機關橫征暴斂，有傷及人民權利之虞，故參以稅捐法定主義之原則，委由法律定之，非依法律規定，不得使人民負擔稅捐。人民僅依法律所定之稅目、稅率、納稅期間等，而負擔納稅之義務，藉此防止苛捐雜稅」<sup>37</sup>，故憲法第十九條所稱之法律，係指形式意義的法律，不含行政機關普通之命令在內，自固不待言<sup>38</sup>。

#### 第四款 比例原則在稅捐領域的適用與其困難

另外，之所以認為與稅捐實體關係有關的稅捐構成要件，要適用較一般法律保留嚴格的國會保留的原因之一，即在於財政目的之稅捐法，要適用比例原則時

<sup>35</sup> 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 125；楊耿愷著，取向於德國基本法第八十條第一項第二句論證其與法律暨國會保留原則之干涉，輔仁大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年七月，頁 43、83 以下。

<sup>36</sup> 參陳慈陽著，我國憲法之基本權核心理論的適用性，載於氏著憲法學基礎理論（一）基本權核心理論之實證化及其難題，頁 209；陳慈陽著，集會遊行自由之保障 - 以集會遊行法相關規定含意問題為研究對象，載於氏著憲法學基礎理論（三）人權保障與權力制衡，頁 19-21。

<sup>37</sup> 林紀東著，中華民國憲法逐條釋義（一），頁 306-307，311。

<sup>38</sup> 林紀東著，中華民國憲法逐條釋義（一），頁 346。但有疑義者是有否包含地方自治法規？此點可參氏著，中華民國憲法逐條釋義（一），頁 346 以下論述。又，林紀東氏於稍後論述肯認委任立法，其論述為：「委任立法，謂立法機關委任行政機關於授權範圍內，可替代立法機關，制定與法律效力相同規章之制度。...綜上所述，足見委任立法之產生，實有其客觀之必要，尤以戰時為然，故為各大國所共採之制度。我國憲法雖無承認委任立法之明文，然亦未如法國第四共和憲法第十三條然，明定『國民議會為決議法律之唯一機關，此項立法權不得委託行使』，由現代政治社會情勢之需要，似宜解為委任立法制度，並不違憲...」詳參氏著，中華民國憲法逐條釋義（一），頁 351-360。然林紀東氏亦因憲法並無明文依據或其他緩和規定，是以其採用「似宜」「不違憲」等委婉用語。

有其難處。

基本權利是否有遭受侵害，其可先分為三個層次來思考：(1) 基本權利保障範圍之詮釋；(2) 基本權利是否受有限制之判斷；(3) 限制基本權利之憲法上合法化事由之有無。按照這樣的層次可使基本權利問題之論理過程系統化、合理化，並具有檢證之可能性<sup>39</sup>。財產權為憲法第十五條明文所保障之權利無誤<sup>40</sup>，且徵收稅捐具有目的性、直接性、法效性與強制性<sup>41</sup>，亦造成對財產權的限制與負擔，因此即進入該稅捐之課徵有無阻卻違憲事實的審查。而國家限制人民基本權利之阻卻違憲事由，約可分為「形式阻卻違憲事實」與「實質阻卻違憲事由」兩種。前者係著重於限制基本權利之形式要件，要求國家必須有法律之依據，始得為之，亦稱為法律保留原則，憲法第二十三條明文規定此為國家限制人民基本權利之必備條件<sup>42</sup>；後者則著眼於限制之內容，審究其原因與侵害之程度，特別審查有無逾越必要限度，一般稱為比例原則<sup>43</sup>。由於財政目的稅捐要適用比例原則有其難處，是故應於法律保留原則處強化把關的機制。

## 第一目 財政目的稅捐

在進行比例原則審查前，通常先對立法目的進行檢討<sup>44</sup>。為了使人民初步瞭解立法精神或宗旨，法規通常於總則之首規定其立法目的，或某些法規因條文簡短，無法例、總則、定義之章節，亦無法源可資依據，仍於其首條標示該法規之目的或宗旨，此皆稱為「目的規定」。例如以「為（立法目的），特制定本法（或本條例）」以為著筆之始，又稱目的條款<sup>45</sup>。但觀現行各稅目對於財政收入目的未

<sup>39</sup> 參李建良著，基本權利理論體系之構成及其思考層次，載於人文及社會科學集刊，九卷一期，頁 54。

<sup>40</sup> 憲法第十五條：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」參法治斌著，憲法保障人民財產權與其他權利之標準，載於氏著人權保障與釋憲法治－憲法專論（一），再版，頁 227。

<sup>41</sup> 參李建良著，基本權利理論體系之構成及其思考層次，載於人文及社會科學集刊，九卷一期，頁 61。

<sup>42</sup> 憲法第二十三條：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」

<sup>43</sup> 參李建良著，基本權利理論體系之構成及其思考層次，載於人文及社會科學集刊，九卷一期，頁 66。

<sup>44</sup> 關於自由權的違憲審查體系，詳參李建良著，基本權利理論體系之構成及其思考層次，載於人文及社會科學集刊九卷一期，頁 39 以下。

<sup>45</sup> 參羅傳賢、蔡明欽著，立法技術，民國八十一年初版，頁 150。

見法條明文<sup>46</sup>，加上目前我國法律缺乏稅捐的定義，所謂「財政目的」遂處於隱而不顯的狀態。

所謂比例原則，是從方法與目的之間的關連性，來考量國家行為的合憲性，屬於法治國家的重要基本原則，主要目的在於保護人民之自由與權利免於遭受到國家行為的過度或不當侵害。其內容依學界通說可分為適當性原則、必要性原則、狹義比例原則三個下位原則<sup>47</sup>，但在稅捐事項要全盤適用似有難處。課徵稅捐所代

<sup>46</sup> 現行各稅目的第一條規定整理如下：

名稱	目的規定	第一條規定之內容
稅捐稽徵法	無明文	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。
所得稅法	無明文	所得稅分為綜合所得稅及營利事業所得稅。
遺產及贈與稅法	無明文	凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。（第一項）...
貨物稅條例	無明文	本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。
證券交易稅條例	無明文	凡買賣有價證券，除各級政府發行之債券外，悉依本條例之規定，徵收證券交易稅。（第一項）...
期貨交易稅條例	無明文	凡在中華民國境內從事股價指數期貨、股價指數期貨選擇權或股價選擇權之交易，依本條例之規定，徵收期貨交易稅。
營業稅法	無明文	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。
印花稅法	無明文	本法規定之各種憑證，在中華民國領域內書立者，均應依本法納印花稅。
菸酒稅法	無明文	本法規定之菸酒，不論在國內產製或自國外進口，應依本法規定徵收菸酒稅。
使用牌照稅法	無明文	各直轄市及縣（市）徵收使用牌照稅，悉依本法之規定。
土地稅法	無明文	土地稅分為地價稅、田賦及土地增值稅。
房屋稅條例	無明文	房屋稅之徵收，依本條例之規定；本條例未規定者，依其他有關法律之規定。
契稅條例	無明文	契稅之徵收，依本條例之規定。
娛樂稅法	無明文	娛樂稅，依本法規定徵收之。
關稅法	無明文	關稅之課徵、貨物之通關，依本法之規定。

<sup>47</sup> 參李建良著，基本權利理論體系之構成及其思考層次，載於人文及社會科學集刊九卷一期，頁69。目前行政程序法第七條規定：「行政行為，應依下列原則為之：一 採取之方法應有助於目的之達成。二 有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三 採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」與之相符合，可謂比例原則於現行法中之體現。

表的就是將人民財富的一部份移到國家的手中<sup>48</sup>，此足以支應所需的財政收入，二者間具有適當性。政府獲取收入之手段雖尚有其他手段<sup>49</sup>，但稅捐所受限制較少。且以稅捐收入支應國家財政需要，尚有容易維持財經行政中立性，與提供市場經濟適當之發展環境的益處<sup>50</sup>。另外，課徵稅捐以金錢為其給付內容，不像以實物為內容隱含有徵收處分的意味<sup>51</sup>，與必要性似未有抵觸。

在狹義比例性時，課徵稅捐之手段相較於維持政府及其所提供之服務存在之目的，固然未顯失均衡，但有疑問者在於政府可以課徵多少稅捐？由於財政收入正是為了支應政府提供各種服務所需的費用及支出，政府必須提供服務，也成為財政收入目的與課徵稅捐之正當性基礎。是故，稅率或稅額之高低應與政府所提供之服務多寡、良窳成一正比，按理稅捐課徵越多，所提供之服務項目與品質也會相應增加<sup>52</sup>。基此緣故，狹義比例原則之適用似有窒礙之處<sup>53</sup>。

<sup>48</sup> 參金子宏，租稅法，第八版，頁 76；王建□ 著，租稅法，民國九十年八月版，頁 3。

<sup>49</sup> 審計法第四十條規定：「審計機關派員赴徵收機關辦理賦稅捐費審計事務，如發現有計算錯誤或違法情事，得通知該管機關查明，依法處理。」依此可知至少還有賦、捐、費等稅捐以外之手段。詳參黃茂榮著，稅捐之概念及其種類，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 4，18-34。

<sup>50</sup> 例如，可藉由公營利機構獲取盈餘，但由於憲法保障私有財產權與私經濟自由，且鑑於公部門之效率往往低於私部門的經驗，國家原則上不得自己為營利行為。詳參黃茂榮著，事務劃分、財政劃分與財政調整，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 49；葛克昌著，管制誘導性租稅與違憲審查，載於氏著行政程序與納稅人基本權，頁 112。故其他手段並不像課徵稅捐一樣具有普遍性、全面性。以九十年各級公庫收入淨額為例，總收入額為 2468672445000 元，其中稅課收入佔 1180925092000 元，佔總比例超過百分之四十七。若扣除資本門的數額 801169330000 元而單看經常門的話，則所佔比例將近百分之七十一。參林進富著，租稅法新論，頁 4。詳細數據請參考財政部財政統計年報 - 各級公庫收入淨額，載於網頁：[http://www.mof.gov.tw/statistic/Year\\_Fin/90/3350.htm](http://www.mof.gov.tw/statistic/Year_Fin/90/3350.htm), visited at 2003/3/4.

<sup>51</sup> 其理由在於：貨幣經濟底下，以金錢為內容課徵稅捐不但最符合稽徵經濟的原則，對人民的介入較少、干預較低。在貨幣經濟底下，這種稅捐之徵收事實上含有以低於市價之價格徵收實物的意義，否則稽徵機關儘可利用徵得之稅款從市場購進所需之實物，而不需大費周章地忙於徵收實物。詳參黃茂榮著，稅捐之概念及其種類，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 15。

<sup>52</sup> 國家任務的提供，雖然是課稅的正當性基礎，但相對於此，國家所提供的服務及課與人民的稅捐負擔間，是否能夠有相應的比例存在，唯有依賴國家或公權力機關的監督與自省，人民並無一全面性的請求權。由於繳納稅捐者對於國家支出並不具有請求權，而只能夠算是盡一般義務。詳參葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，載於氏著所得稅與憲法，頁 131。而目前世界各國稅率皆不相同，西元一九九九年我國賦稅負擔率為 14.7%，但亦有如瑞典高達 52.2%、丹麥高達 48.3% 之國家。詳參財政部賦稅統計年報 - 各國租稅負擔率，載於網頁：[http://www.mof.gov.tw/statistic/Year\\_Tax/90/41080.htm](http://www.mof.gov.tw/statistic/Year_Tax/90/41080.htm), visited at 2003/3/4.

<sup>53</sup> 於此部分較有相關者，例如：（1）個人及家庭需用之財產：此部分財產需特別保護，以確保納稅義務人自我負責、個人形成與發展可能性、個人生活領域之自由空間。因此，在常規或一般水準內之個人與家用財產，應與保障而免於課稅干預。例如，在財產稅中應予免稅，在繼承稅中亦應給予充分的免稅額；（2）財產稅方面：必須以「應有收益稅」的方式存在，方不至侵犯財產權存續保障。對財產整體之租稅負擔，德國聯邦憲法法院提出「半數原則」：認為私有財產應以私用為主，負擔稅捐為其附帶的社會義務，不能反客為主，超過收益的半數。此半數原則或可視為比例原則中狹義比例性在財產稅法中的具體化，但欲擴張適用範圍至整個稅捐法領

## 第二目 非財政目的稅捐

稅捐得否以稅捐追求經濟或社會目的，基本上已被普遍接受，不再嚴格要求將課徵稅捐之目的限制於財政目的，而容許以稅捐為政策工具，推行財政以外之政策目標<sup>54</sup>。稅捐成為兼以追求經濟、社會、文化等目的之手段，可用以促進國家或政府所設定的的公共利益<sup>55</sup>。此種稅捐法律的正當性，即取決於目的與手段間是否合乎比例原則。制定或課徵此種稅捐除應滿足依法課徵之形式要件，並應滿足憲法第二十三條所定之實質要件：(1) 是否有助於特定經濟、社會、文化等非財政目的政策之達成；(2) 是否無其他更少損害，而能不破壞量能原則之方式；(3) 目的與手段間是否具有合理相當性<sup>56</sup>。

稅捐依其性質，可分成以財政收入為目的之租稅和非以財政為目的兩種。二者背後所需的實質正當性基礎有所不同。前者係出於國家財政收入的需要，除稅捐法定主義的形式上要求外<sup>57</sup>，尚要求公共支出之公平負擔<sup>58</sup>。而後者所增進之公共利益，為經濟政策、社會政策之目的。非以財政收入為目的稅法，則應適用憲法第二十三條的衡量標準，即比例原則<sup>59</sup>。

以稅捐為工具的管制誘導性稅捐，其主要目的固然是在於誘導與管制，但只要仍以政府財政收入為附隨目的，即不失為稅捐。之所以保留至少需要將財政收入做為附隨目的理由，在於凸顯財政功能，以有別於針對其他經濟、社會或文化目的所為之單純行政管制誘導功能的禁止或補助規定<sup>60</sup>。僅具管制誘導性目的，與

---

域，似尚有不足。詳參葛克昌著，納稅義務人財產權保障，載於氏著行政程序與納稅人基本權，頁 149。另外可以提出來做類比的，是在給付行政的審查上，要適用比例原則也有類似的難處，詳參蔡茂寅著，比例原則的界限與問題性，載於月旦法學，第五十九期，頁 30-31。

<sup>54</sup> 早期因為自由法治國的理念，稅捐只限於以收入為唯一目的，國家預算僅能用於消極地維持法律秩序，以收入之目的以外做為稅捐目的，即超越國家職權。參葛克昌著，管制誘導性租稅與違憲審查，載於氏著行政程序與納稅人基本權，頁 108；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 8。

<sup>55</sup> 例如，促進產業升級條例第一條規定：「為促進產業升級，健全經濟發展」，土地稅減免規則於土地稅法的授權條款（第六條）中規定：「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利」。

<sup>56</sup> 參葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，載於氏著所得稅與憲法，頁 131-132；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 10-11。

<sup>57</sup> 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 10。

<sup>58</sup> 即「量能原則」- 於憲法位階上之依據為平等原則，亦即司法院大法官會議所一再強調的「租稅公平原則」。參葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，載於氏著所得稅與憲法，頁 131-132。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 6。

<sup>59</sup> 參葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，載於氏著所得稅與憲法，頁 132。

<sup>60</sup> 非稅捐之其他公課，如工程受益費、規費、特種基金與特種公課、平準基金與平準捐等。參黃

財政收入目的完全無關者，並非租稅。寓禁於徵之公課，不承認其為稅捐理由亦同，例如，以稅捐做為財政以外政策目標的工具時，仍不得以使一定產業消失為其目的<sup>61</sup>。

### 第三目 稅捐協力義務

稅捐法為達到稽徵目的，也課稅捐義務人一些非以金錢為內容之義務，其功能在於保存證明課稅事實之證據方法與配合稽徵<sup>62</sup>，主要有登記、設帳、記帳、取得憑證、保存憑證、申報、提示與忍受調查等以及繳納義務，均為協助稅捐債權之實現而設，當然也要遵守法律保留原則，必須以法律或授權命令之方式訂定之，且符合比例原則<sup>63</sup>。例如，調查課稅資料手段當中的提示、備詢或忍受調查等義務，與保全稅捐手段中的禁止處分或限制出境等，規定與行使均應符合比例原則<sup>64</sup>。例如納稅義務人只有小額欠稅的話，卻規定得因此禁止納稅義務人處分其超出此額度的財產或一律限制出境，即有違比例原則。例如有關帳簿的查核，應規定稽徵機關僅能在必要的範圍之內為之，且原則上不宜在同一課稅年度反覆查帳，進行不必要之審查，或於個案情況中不合理的時間及場所進行調查，或在已超過核課期間而無法再變更稅捐處分，僅為補稅而進行無必要的查帳，均有違反

---

茂榮著，稅捐之概念及其種類，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 18-34。葛克昌著，管制誘導性租稅與違憲審查，載於氏著行政程序與納稅人基本權，頁 109、118 以下。

<sup>61</sup> 此與法律基於公序良俗直接禁止一定業務之經營者不同。使一定產業或業務消失於市場的稅捐，在德國習稱為窒息稅，此類規範可謂已違反了我國憲法第十五條關於工作權與財產權的保障規定。詳參黃茂榮著，稅捐之概念及其種類，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 8。目前國內帶有此種意義之稅捐者，例如菸酒稅。菸酒稅與貨物稅屬性相同，都屬於特種消費稅的一種。其課徵目的除了財政目的之外，尚還包含有社會政策目的，也就是含有寓禁於徵的特性。參王建□著，租稅法，民國九十年八月版，頁 449。曾巨威、陳麗玫著，菸酒課稅問題之研究，財政部賦稅改革委員會編印，七十八年六月版，頁 2 以下。但是目前對於菸品的稅率來看，似乎尚不足以達到完全禁止或抑制的實效，是以仍屬於以財政目的為主，兼具社會政策目的，符合上述稅捐法律的概念。另外，如促進產業升級條例、中小企業發展條例、促進民間參與公共建設法、九二一震災重建暫行條例、獎勵民間參與交通建設條例等等法規雖皆載於財政部所發行的稅法輯要之內，但仍非本文所欲討論之範圍。稅法輯要，財政部編印，中華民國九十年十月版。

<sup>62</sup> 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 15。

<sup>63</sup> 詳參林鳳珠著，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國七十四年七月，頁 69 以下；柯格鐘著，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國八十七年六月；葛克昌著，納稅義務人之程序基本權，載於氏著行政程序與納稅人基本權，頁 14-15。

<sup>64</sup> 參陳清秀著，稅法總論，民國九十年十月第二版，頁 54-55，437。

比例原則之嫌<sup>65</sup>。

## 第四目 小結

稅捐法定主義除其原本的立論基礎外，尚有前述因無法適用比例原則而需加強其保留強度之理由<sup>66</sup>。學說主張涉及財政收入目的之稅捐，其構成要件即應適用國會保留，以形式意義的法律制定之；若兼有追求財政收入以外之目的者，則尚須符合比例原則的要求。至於實體稅捐債務關係外的程序規定部分，初步認為仍屬對人民自由權利有限制，除一般法律保留原則與比例原則之審查外，尚須視其對實體關係的影響而調整其保留強度，如溯及既往與舉證責任倒置等。

## 第三項 肯定行政立法權限的看法

憲法對於命令並沒有清楚的規定，因此法規命令的類型只能夠從憲法以外來探尋<sup>67</sup>。除憲法以外，現行法律對行政命令較有整體規定者，應屬中央法規標準法與行政程序法<sup>68</sup>。

### 第一款 事實上的需求

行政立法一般認為有其事實上的必要性，主要在於<sup>69</sup>：(1) 避免立法機關負荷過重，且國會議員囿於專業知識之欠缺，對於較具「專業性、技術性」問題之認識，不若專職的行政機關透徹與熟悉；(2) 基於「時間因素」的考量，通常國會

<sup>65</sup> 參陳清秀著，稅法總論，民國九十年十月第二版，頁 437。關於限制出境之探討，詳參吳啟玄著，稅捐稽徵法上限制出境制度合憲性之研究 - 從釋字三四五號解釋談起，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國九十年；葛克昌著，租稅債務不履行與限制出境，載於月旦法學，第七十期，頁 26-27。廖怡貞著，限制欠稅人出境制度合憲性之檢討，載於月旦法學，第七十二期，頁 72 以下。

<sup>66</sup> 詳參葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，載於氏著所得稅與憲法，頁 131-132。

<sup>67</sup> 參蘇永欽發言部分，載於台灣行政法學會與政大法學院合辦，職權命令之過去、現在與未來，台灣本土法學雜誌第十一期，頁 124。

<sup>68</sup> 葉俊榮著，行政命令，載於翁岳生編行政法二〇〇〇（上冊），頁 449。

<sup>69</sup> 參許宗力著，論國會對行政命令之監督，載於氏著法與國家權力，增訂二版，頁 270。林紀東著，中華民國憲法逐條釋義（一），頁 352-353；高木光著，日本的行政命令（行政立法），載於台灣行政法學會學術研討會論文集（2000），頁 142 以下；蔡茂寅著，法規命令及行政規則，載於蔡茂寅等合著行政程序法實用，第二版，頁 277 以下；參張文貞著，行政命令訂定程序的改革 - 多元最適程序原則的提出 - ，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國八十四年六月，頁 79。



僅於法律中做原則性之規定，細節性、技術性之問題則委諸行政機關訂定；(3) 行政命令不若法律制定需三讀程序般繁複，較能爭取「時效」，俾對變遷不已的社會環境做迅速之反應；(4) 行政機關相較於立法機關更熟悉地方上特殊需求，授權行政機關以命令因應之較能收「因地制宜」之效<sup>70</sup>。另外尚有引述功能結構取向的解釋方式，從功能最適的觀點<sup>71</sup>證立法規命令的正當性基礎。

但這些事實上或論理上的論據，都是因為在我國憲法條文嚴格而僵硬的規定架構當中，缺乏類似德國基本法或日本憲法<sup>72</sup>提供緩和、具有轉寰餘地，給予立法與行政機關在處理委任立法的彈性機制之困境下，由憲法條文以外尋求正當性的努力。另外，觀察過往行政機關的立場，似有主張「憲法或法律未明文限制行政機關不得制定職權命令限制人民之自由權利，是以自得為之」的意味。但此種看法係用於人民對政府主張，行政權自不得引用之。

## 第二款 普通法上依據

### 第一目 中央法規標準法

中央法規標準法亦對於法律有所規範，主要條文如下：

中央法規標準法	條文內容
第 1 條	中央法規之制定、施行、適用、修正及廢止，除憲法規定外，依本法之規定。
第 4 條	法律應經立法院通過，總統公布。

<sup>70</sup> 此外，亦有不適合國會保留的消極衡量標準，例如：(1) 存在有不適用法律保留的事物：如關於行政的緊急權限之緊急事故；(2) 須做彈性反應的事物；(3) 發展、變遷中的事務；(4) 事務本質上固有的自主規律性：如學校教育行政中教學科目及活動的安排與實施；(5) 試驗定；(6) 有因地制宜需要的事務；(7) 施行或細則性規範；(8) 自治保留。詳參許宗力著，論法律保留原則，載於氏著法與國家權力，增訂二版，頁 201-204。

<sup>71</sup> 詳參許宗力著，職權命令是否還有明天？，載於行政法爭議問題研究（上），頁 341 以下。

<sup>72</sup> 日本憲法第四十一條規定，立法權專屬於國會，但於第七十三條則規定內閣有發布政令的權力，因有此明文規定，是以日本行政法教科書上將法規命令區分為委任命令與執行命令。委任命令是基於法律之授權，為補充法律之規定，而創設新的權利義務之命令，這種命令如欲設定罰則，必須有個別具體的法律授權；執行命令是為執行法律或法規命令，就法律或法規命令已創設之權利或義務作比較詳細、具體規定之命令，並非創設新的權利義務。參田中二郎，行政法總論，頁 366-367；加藤一明，行政立法，公法研究，三十九號，頁 146。



第 5 條	左列事項應以法律定之：一 憲法或法律有明文規定，應以法律定之者。二 關於人民之權利、義務者。三 關於國家各機關之組織者。四 其他重要事項之應以法律定之者。
第 6 條	應以法律規定之事項，不得以命令定之。
第 7 條	各機關依其法定職權或基於法律授權訂定之命令，應視其性質分別下達或發布，並即送立法院。
第 11 條	法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律，下級機關訂定之命令不得牴觸上級機關之命令。

本法第 4 條基本立場與憲法第 170 條相同，兩者之不同，在於憲法第 23、170 條是採取「敘述句」的規範方式，而中央法規標準法第 4 條是採取「命令句」的規範方式<sup>73</sup>。

關於命令，則在本法第 7 條定義為「各機關依其法定職權或基於法律授權訂定，視其性質分別下達或發布」，分別就其訂定組織與生效程序為規定。而關於人民權利義務之事項，中央法規標準法與憲法均規定應以「法律」定之，未見提供「命令」可得限制關於人民自由權利的規範基礎。

中央法規標準法關於命令之規定，除上述規定外尚有：

第 12 條	法規應規定施行日期，或授權以命令規定施行日期。
第 14 條	法規特定有施行日期，或以命令特定施行日期者，自該特定日起發生效力。
第 15 條	法規定有施行區域或授權以命令規定施行區域者，於該特定區域內發生效力。

這些條文有對行政命令特別指出其得以規範之內容，包含有法規施行日期與施行區域兩種類型，然亦未見提供行政命令可以限制或介入人民自由權利的規範基礎。

## 第二目 行政程序法

行政程序法為第一百五十條與第一百五十九條，將行政命令區分為「法規命令」與「行政規則」兩種類型。其中，由於行政規則乃基於行政本源之功能領域

<sup>73</sup> 其間的差異將於稍後討論。

而制定，因此該權限乃屬行政固有權限，發佈行政規則之正當性基礎在於組織架構及行為指導之權力，是故行政規則並不需特別之法律授權，若法律就個別之執行機關指示其發布行政規則，一般亦是權限規範而非授權基礎。因此，行政規則之制定權限是屬於行政權而非立法權<sup>74</sup>。是故，就行政規則之發布而言，並不需要其憲法或法律上之規範基礎。法規命令則規定於第一百五十條：「本法所稱法規命令，係指行政機關基於法律授權，對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果之規定。（第一項）法規命令之內容應明列其法律授權之依據，並不得逾越法律授權之範圍與立法精神。」，其被定義為國會授權下的委任立法，與內部規範的行政規則不同。其所得規範之事項範圍為「一般事項」，即為「有關人民權利義務之事項」<sup>75</sup>，首見其規範基礎。

### 第三目 小結 - 拘束人民自由權利的規範基礎

綜上所述，凡涉及人民權利義務之事項者，無論係具有優位性的憲法，或者於第一條規定其優先地位的中央法規標準法<sup>76</sup>，均規定應以法律定之。因為依據權力分立制衡之要求，原則上唯立法機關有權制定法律以規範人民之權利義務，行政機關僅負責執行與適用，不應有取代立法者之地位訂定具實質法律性質之行政命令之權<sup>77</sup>。除了前開所述的諸種事實上、論理上的需求外，在規範中最为正面且堅強的明文依據，則是行政程序法的條文<sup>78</sup>。

中央法規標準法提供了行政立法在普通法位階上的依據，且規定由各機關頒布、對一般人有拘束力、適用於將來不特定之抽象事件者，均應稱為法規命令。以之名稱做為命令與法律及行政規則做區別，似無問題<sup>79</sup>。但該法第七條所指法規

<sup>74</sup> 參李建良、李惠宗、林三欽、林合民、陳春生、陳愛娥、黃啟禎等合著，行政法入門，頁 275；吳庚著，行政法之理論與實用，增訂五版，頁 258；黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 131。

<sup>75</sup> 參李建良、李惠宗、林三欽、林合民、陳春生、陳愛娥、黃啟禎合著，行政法入門，頁 268；吳庚著，行政法之理論與實用，增訂五版，頁 258；黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 127。

<sup>76</sup> 類似中央法規標準法第一條的規範方式，為我國立法模式上另一重大問題。此種規範模式，常見於本土的法律條文中的第一條，如釋字 369 號所涉案例事實之規範。

<sup>77</sup> 參許宗力著，論國會對行政命令之監督，載於氏著法與國家權力，增訂二版，頁 270。

<sup>78</sup> 至於在憲法與中央法規標準法的架構下，確實可以觀察到並沒有任何直接、正面而明白具體支持得以行政立法限制人民自由權利的規範基礎。

<sup>79</sup> 中央法規標準法公布於民國五十九年八月三十一日，在當時是屬於相當先進、開明之立法，但仍然受到當時現實社會局勢所影響，是以於文義解釋之際，必須考量當時特殊的背景環境。於現

命令，除授權命令外，尚有職權命令之名稱；除發布之方式外，尚有下列，此兩點與學理上認知有差異，因而發生法規命令之內涵見解分歧<sup>80</sup>。雖然行政程序法進一步在第四章定下「法規命令與行政規則」專章，並且於第一五條與第一五九條中加以定義，但仍未直接針對「行政命令」做出定義<sup>81</sup>。茲圖示如下：

N T U I a w

### ▶ 行政立法權限與其規範基礎

規範基礎	行政立法權	存在空間	類型
憲法	無	無	無
中央法規標準法	有	不涉及人民權利義務之事項	1.授權命令 2.職權命令
行政程序法	有	可涉及人民權利義務之事項	1.法規命令 2.行政規則

二分說與三分說之爭執

法規命令何以能夠做為稅捐法之法源

### 第三款 行政立法權限之目的與其界限

綜合言之，僅行政程序法對法規命令做出定義，但仍未賦予其實質上的正當性。亦即，我國行政立法的正當性，仍來自於各種事實上的需求與實務運作上的容認。在此認識下，授權制定法規命令固然具有減輕國會立法負擔、補充其行政專業不足及立法程序緩不濟急的作用，其利用也應以藉助這些作用為目的，且成為其界限。否則，其授權在結果上會改變權力區分制度的精神，造成行政權侵越立法權的危機<sup>82</sup>。況且，法規命令屬於導出的法源，其憲法上之適法性仍應建立在權力區分原則上。其間立法機關之授權原則上固為必要之形式要件，但並不充分，其實質上仍然必須是屬於含有較少「政策性決定」之技術性、暫時性、應變性或

時理解該法時，也應該事實基礎是否仍然存在作考量。

<sup>80</sup> 參翁岳生著，我國行政法四十年來之發展，載於氏著法治國家之行政法與司法，頁 282。

<sup>81</sup> 參葉俊榮著，行政命令，載於翁岳生編行政法二〇〇（上冊），頁 449。

<sup>82</sup> 參朱建民原譯，陳沖、張銅銳增譯，德意志聯邦共和國基本法，載於世界各國憲法大全，頁 738；黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 125。

專業性的規定<sup>83</sup>。

## 第四項 無須授權的職權命令

### 第一款 職權命令僅具行政規則效力之學說

基於憲法法治國家之法律保留要求，以及中央法規標準法第五條及第六條之規定，關於人民權利義務之事項，不得以職權命令定之，故有學者有認為根本不存在以人民相對人之職權命令<sup>84</sup>。而就中央法規標準法第七條之文字，解釋其所稱「職權命令」實為「行政規則」亦屬正確。主要理由如：(1) 行政規則的特徵，無不與中央法規標準法第七條為「職權命令」之描述相吻合；(2) 命令既涉及人民權利義務，勢必須經公布。然中央法規標準法第七條卻規定有視其性質有不須公布，只須下達之「命令」存在之可能，不能逕行否定職權命令也是行政規則之解釋餘地；(3) 將法規命令與行政規則兩者之形式稱呼不加區分，時相混淆，已成我國實務界之「傳統」，實不宜單獨於此場合將行政規則排除「命令」之概念範疇之外；(4) 雖中央法規標準法的草案總說明中，明白指出該法所稱「命令」係指就一般事項為抽象規定之「法規命令」，但前述以客觀方法將職權命令解為行政規則之見解未存矛盾或窒礙難行之缺失，則立法者之主觀歷史意思不足為反證之有力證據；(5) 將職權命令解為行政規則，可杜絕當前行政機關假藉中央法規標準法第七條職權命令之名義訂定干涉人民權利義務之「代替法律之行政命令」，更可避免使該法淪為有重大違憲嫌疑之特別權力關係理論的庇護場所<sup>85</sup>。

法規命令與行政規則除效力上之區別外，其存在形式或外觀亦有區別：法規性命令之制定不但應有法律的授權依據，且應在其規定中揭示其制定依據；反之，行政規則之制定因屬行政機關之固有權力，只要制定機關確有該權力，並表明其名義即可。嚴謹論之，應無所謂欠缺授權依據，或未揭露其制定依據之法規性命令的存在餘地。倘有經宣稱為特定法律之法規命令，而不具授權依據或未揭示其

<sup>83</sup> 就此而言，土地稅減免規則似有違背此要求。參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁124。

<sup>84</sup> 參陳敏著，行政法總論，三版，頁542-543。但陳敏氏認為於合理過渡期間內應可容忍，詳參陳敏著，行政法總論，三版，頁543。

<sup>85</sup> 詳參許宗力著，論國會對行政命令之監督，載於氏著法與國家權力，增訂二版，頁291-294。

制定依據者，該法規性命令極其量僅得以取得行政規則的規範地位。由於行政規則不得用來增加法律所無之限制，所以這時候應視其內容有無超越行政規則所得擔負者，決定其是否得具有事實上拘束力<sup>86</sup>。

縱使依中央法規標準法認為行政立法應區分為授權命令與職權命令，也因行政程序法之制頒，使得職權命令之存在意義與分類已失去重要性<sup>87</sup>。就法制現狀不合之處，立法院增訂行政程序法第一七四條之一，於事實上產生追認現今與過去之職權命令許容性的效果。因此職權命令許容性的問題雖然長期以來即困擾學界與實務界，但依本條規定，職權命令應該會走入歷史，之後須分別提升至法律位階或得到法律之授權<sup>88</sup>，或僅取得行政規則的規範地位。

若持此種看法，則不存在沒有授權的法規命令 - 「職權命令」存在之可能。縱使是在該行政機關的職權內，為了執行法律所必要的細節性與技術性事項，也不能夠在沒有授權的狀態之下逕行訂定。

## 第二款 職權命令具備法規命令效力之學說

在過往，職權命令於行政命令之舞台上一向扮演著吃重之角色，其存在是不容否認之客觀事實<sup>89</sup>，是以有肯認其存在價值，並提供正當性基礎的學說。持此種法者，認為中央法規標準法第七條所稱之「職權命令」為法制上獨立類型：即行政機關為執行法律之需要，不待法律之授權，本其組織法上固有職權即可獨立訂定對一般人民有拘束效力之命令<sup>90</sup>。此種來自於組織法上職權的規範基礎，其條文

<sup>86</sup> 詳參黃茂榮著，論法源，稅法總論（第一冊），頁 131-133；陳敏著，行政法總論，二版，頁 63；陳春生著，行政命令論 - 中華民國行政規則之法效力研究，載於台灣行政法學會學術研討會論文集（2000），頁 96-99；廖義男著，評析大法官對「依法行政原則」之解釋，載於劉孔中、李建良主編，憲法解釋之理論與實務，頁 62-63；陳春生著，行政立法 - 法規命令與行政規則，載於李建良、李惠宗、林三欽、林合民、陳春生、陳愛娥、黃啟禎合著行政法入門，頁 277-278；蔡茂寅著，法規命令及行政規則，載於行政程序法實用，第二版，頁 305 以下；陳新民著，行政法學總論，頁 193-202。

<sup>87</sup> 陳春生著，行政規則外部效力問題，載於行政法爭議問題研究（上），頁 364。

<sup>88</sup> 蔡茂寅著，法規命令及行政規則，載於蔡茂寅等著行政程序法實用，第二版，頁 305 以下。

<sup>89</sup> 參法治斌著，職權命令與司法審查，載於台灣本土法學雜誌第十一期，頁 100-103。

<sup>90</sup> 詳參許宗力著，論國會對行政命令之監督，載於法與國家權力，增訂二版，頁 288；莊國榮著，稅捐法上行政規則之研究，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國七十五年七月，頁 48。

句型為：「本法之主管機關為○○」或類似規定<sup>91</sup>。

但就職權命令之屬性與存在空間，有認為其係執行命令者，存在空間需視法律保留之強度採取憲法的干涉保留，抑或者是採取中央法規標準法的全面保留而定，如果採取干涉保留的話，則執行命令限於福利行政內始可存在，如果採取全面保留的立場，那麼就只有在干涉人民權利義務領域內始有存在之可能<sup>92</sup>；有認為屬於特別權力關係下之特別命令者，惟此說現已隨著特別權力關係不為學術與實務所採而式微<sup>93</sup>；有認為僅容許存在於授益性質之範圍，以避免與憲法侵害保留之要求相衝突者<sup>94</sup>；有以組織自主權與立法權做交換為立論，而由組織上嚴格的控制做為正當化之論理基礎者<sup>95</sup>；亦有以程序監督與實體的授權監督間之互易關係立

<sup>91</sup> 如銀行法第十九條：「本法之主管機關為財政部。」

<sup>92</sup> 法律保留如採憲法第二十三條之侵害保留，職權命令則在福利行政上有部分生存空間，若法律保留依中央法規標準法第五條與第六條之嚴格解釋，則職權命令只能在法規命令不涉及人民之權利義務時，始有存在可能。至於「下達」之規定，易使人誤以為立法者有意將各機關對下級機關或內部公務員所頒布之行政規則，亦包涵在法規命令之內。其實，立法者似無意混淆法規命令與行政規則之概念，該法第七條後段接著要求各機關發布或下達之命令，「應即送立法院」，其用意至為顯然。其所以將「下達」規定在內，當時之政治環境尚有政策上認為不宜發布之法規命令，而所採取之過渡性權宜措施。詳參翁岳生著，論命令違法之審查，載於氏著行政法與現代法治國家，第三版，頁113；翁岳生著，我國行政法四十年來之發展，載於氏著法治國家之行政法與司法，頁282；吳庚著，行政法之理論與實用，增訂五版，頁261-267。吳庚著，淺釋行政命令，法令月刊第三十九卷第七期，頁3以下。

<sup>93</sup> 一方面能涉及個人權利義務，他方面又不需法律授權之「職權命令」所指之唯一可能對象當係德國行政法學界所提出所謂「特別命令」。從條文結構看來，如果能解為「下達」係指行政機關依憲法所賦與之職權所制定之命令；「發布」係指行政機關依法律授權所訂定之命令，則將職權命令解為特別命令，更能符合中央法規標準法及憲法之規定。詳參朱武獻著，命令與行政規則之區別，載於氏著公法專題研究（一），頁375-394。但準此若將職權命令解為以特別權力關係為法理基礎之特別命令，但此將與主張重新評估特別權力關係理論之最新發展趨勢背道而馳。詳參許宗力著，論國會對行政命令之監督，載於氏著法與國家權力，增訂二版，頁288-291；翁岳生著，論特別權力關係之新趨勢，載於氏著行政法與現代法治國家，第三版，頁131。

<sup>94</sup> 按中央法規標準法第五條之規定，所謂「法律保留」原不限於「侵害保留」。亦即，應以法律規定者，或應有法律之具體授權者，原不限於侵害或者限制人民之自由權利之事項，抑且及於單純授與人民利益或福利之事項。然審視當前實務，如此廣泛之法律保留實際無以達成；在可預見之將來亦不樂觀。如此嚴格實施法律保留，則國家行政有癱瘓之可能。猶有甚者，法規命令訂定程序確立後，行政機關濫權之機會將大為減少。允許行政機關本其法定職權，訂定「授益性」的法規命令，如此折衷一方面可維持傳統的法規命令與行政規則二元分立說，一方面在肯認行政程序之踐履可以適切保障人民權益。詳參湯德宗著，論行政立法之監督，載於氏著行政程序法論，頁225-226。

<sup>95</sup> 中央法規標準法第五條第三款明定「關於國家各機關之組織」都應以法律定之，對各行政部門的「最高機關」原有的組織權無疑構成極大的限制，是以推論此處有概括授權的意旨，也可以說，這是我國憲政發展出來的一種權力交易，行政部門是以其組織權的放棄來換取廣泛的立法權。從行政法院認為職權命令是「基於組織法規之一般委任授權或概括授權」（七九年判字第六二八號判例），而與有具體法律條文作為授權基礎的法規命令區隔，也可見他是把職權命令規類為一種傳來的立法，並不認為行政機關有自己的立法權。這樣的定位，要比定位為行政規則的二分法合理。但憲法增修條文第三條第三、四項的規定，立法院對國家機關將只有「準則立法權」，此後「各機關之組織、編制及員額，應依前項法律（指準則性立法），基於政策或業務需要決定之」，

論，以程序上控制做為正當化基礎者，認為若使訂定程序趨於嚴格，將有緩和正當性不足的積極效果<sup>96</sup>。亦有以功能最適觀點及機關功能理論為正當性基礎者，由憲法位階的理論建構其存在空間，惟在實體上仍須限於僅對人民產生不便或輕微影響者，始容認其存在<sup>97</sup>。

並認為此種行政機關毋待法律授權，即得自行依法定職權訂定的職權命令，在行政程序法施行後仍有存在空間，主要理由為：(1)我國實務向來承認職權命令之存在，從功能最適觀點詮釋權力分立原則，即可直接從權力分立探求出職權命令的合憲性；(2)職權命令的適用範圍主要在於：1.對人權影響輕微的干預行政；2.對公共利益與人權影響輕微的給付行政；□迄未有法律因應的緊急事項；(3)行政程序法第一百五十條並未有根本否定職權命令之意，只是不予規範；(4)職權命令只是針對對人權影響輕微、比較不具公共利益重要性之枝節性、技術性事項，以及緊急事項規範，則職權命令根本就不須適用行政程序法所規定的程序要求；(5)亦有從本土化立論，認為某程度上須接受實際狀況者，但仍以有管轄權限與「細節性、技術性」事項做為界限<sup>98</sup>，並且須有較嚴格的程序控制<sup>99</sup>。

---

等於明確排除了前述交易的可能。將來如行政、司法、考試三院，本來就有憲法規定的職權，而得以法律定其組織，國安會、國安局和台灣省政府等，也仍可能被「法律」賦予一定職權，理論上這些機關即可能繼續保有發布職權命令的權限。詳參蘇永欽著，職權命令的合憲性問題 - 地方自治是否創造了特別的合憲存在基礎，載於台灣本土法學雜誌第十一期，頁 109-112。但須注意者，學者蘇永欽認為解決之道係諸於清晰、明確且相互間無衝突的法律規範。學者法治斌亦認為行政與立法部門應儘速就此一課題積極展開協商，共謀善後匡補之道，以澄清有關職權命令之去留，或其存在之底線、範圍等行政法上爭議。詳參法治斌著，職權命令與司法審查，載於台灣本土法學雜誌第十一期，頁 104-106。

<sup>96</sup> 行政程序法所欲建立之「程序監督」與繼受自德國之「授權（實體）限制」間，實具有一種互易之關係。是以職權命令可為僅具有行政內部拘束力之「行政規則」，亦可為具有外部拘束力之「法規命令」。職權命令直接對人民發生規範效力，但卻無法律授權依據。若使訂定程序趨於嚴格，將有緩和正當性不足的積極效果。職權命令不應再討論是否有法律授權，而是要研究事前、事中、事後監督。詳參湯德宗著，論行政立法之監督，載於行政程序法論，頁 225-226；葉俊榮著，行政命令，載於行政法二〇〇〇（上冊），頁 474；董保成著，本土化「職權命令」法理建構之嘗試，載於台灣本土法學雜誌第十一期，頁 96-99；「職權命令之過去、現在與未來」學術研討會，董保成發言部分，載於台灣本土法學雜誌第十一期，頁 121；張文貞著，行政命令訂定程序的改革 - 多元最適程序原則的提出 - ，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國八十四年六月，頁 95 以下。

<sup>97</sup> 詳參許宗力著，職權命令是否還有明天？，載於行政法爭議問題研究（上），頁 342-360；台灣行政法學會與政大法學院合辦，職權命令之過去、現在與未來，台灣本土法學雜誌第十一期，頁 93 以下。

<sup>98</sup> 基本上，現今學者對於職權命令多抱持較為否定的態度，儘管在學界中依舊拒斥職權命令的實際與概念，硬將我國授權命令與職權命令套用德國法規命令與行政規則之上，不無不尊重本土化，以及反而紊亂了我國行政命令之體系。參葉俊榮著，行政命令，載於行政法一九九八（上冊），頁 459；董保成著，本土化「職權命令」法理建構之嘗試，載於台灣本土法學雜誌第十一期，頁 95。



以上各說的共通點，在於均認為縱使在行政程序法施行後，職權命令亦非完全沒有存在可能。其認為行政程序法第一百五十條並未有正面的、根本性地否定職權命令之意，只是不予規範。另一理由是，職權命令只是針對對人權影響輕微或不具公共利益重要性之細節性、技術性事項，不須適用該程序要求<sup>100</sup>。

## 第五項 實務之運作與立場

### 第一款 行政機關

目前實務上，具有各式各樣與法律相同介入人民權利義務的行政命令。這些行政命令的類型並非單一，除行政程序法所規定的「法規命令」或「授權命令」，另有稱為「職權命令」的類型。我國行政機關多認為，只要法律就機關本身主管事務未有規定，即可自行訂定命令規範之。由於其目的在於替代或補充法律之真空，其作用為「代替法律之行政命令」<sup>101</sup>。對此，行政法院亦有表示只要與任何法律無所抵觸，即可承認其效力之見解，認為並非所有行政命令均非有法律授權不得為之<sup>102</sup>。故按實務上見解，職權命令是：行政機關在職權範圍內，毋待法律授權，即得自行依法定職權制定頒布，規範涉及人民之一般事項的行政命令<sup>103</sup>。

立法者一方面本於公益條款之授權限制人權，他方面基於主權在民的理念而

<sup>99</sup> 並認為若使其訂定程序趨於嚴格，將有緩和正當性不足的積極效果。詳參葉俊榮著，行政命令，載於翁岳生編行政法二（上冊），頁 474。

<sup>100</sup> 詳參許宗力著，職權命令是否還有明天？，載於行政法爭議問題研究（上），頁 341 以下。蘇永欽著，職權命令的合憲性問題 - 地方自治是否創造了特別的合憲存在基礎，載於台灣本土法學雜誌第十一期，頁 109。

<sup>101</sup> 學者許宗力原稱為代替法律之行政命令說，後改稱為法定職權說。參許宗力著，論國會對行政命令之監督，載於法與國家權力，增訂二版，頁 288；許宗力著，職權命令是否還有明天？，載於行政法爭議問題研究（上），頁 344-345。

<sup>102</sup> 代替法律之行政命令之存在事實已抵觸法律保留原則，顯然違憲，若持以解釋實證法上之法定概念，法理上顯不適宜。再者，中央法規標準法第五條第二款已明定關於人權利義務之事項應以法律定之，則站在體系解釋之觀點，自無將同法第七條之「職權命令」解釋為毋須授權，可規律人民權利義務並代替、補充法律之行政命令之餘地。參許宗力著，論國會對行政命令之監督，載於法與國家權力，增訂二版，頁 288-289。

<sup>103</sup> 有認為此定義僅為敘述職權命令在實務上的狀態。參許宗力著，職權命令是否還有明天？，載於行政法爭議問題研究（上），頁 341；陳敏著，行政法總論，二版，頁 503；陳春生著，行政命令論 - 中華民國行政規則之法效力研究，載於台灣行政法學會學術研討會論文集（2000），頁 96，惟陳春生氏加入「為執行法律」之要件；吳庚著，行政法之理論與實用，增訂五版，頁 261-266；葉俊榮著，行政命令，載於翁岳生編行政法二〇〇〇（上冊），頁 461，但葉俊榮氏認為應就其程序機能加以區分。陳春生著，行政立法 - 法規命令與行政規則，載於李建良、李惠宗、林三欽、林合民、陳春生、陳愛娥、黃啟禎合著行政法入門，頁 277。



獲得限制人民基本權利的正當性，其背景在於人民交出其「人權的限制權限」予人民代表之手。依據憲法第二十三條規定基於公益的需要，方可限制人民基本權利，而其限制之方式必須以法律為之。相形之下，對於未獲得國會許可的國家權利者 - 無論是行政權或司法權，均不得在未獲法律授權的情況下，率爾限制人權<sup>104</sup>。是以「法律保留原則」一詞，本含有具體實踐權力分立之意。

現行稅法中可歸屬於職權命令者，有營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法<sup>105</sup>、薪資所得扣繳辦法<sup>106</sup>、儲蓄免扣證實施辦法<sup>107</sup>等，這些辦法皆未規定其制定之授權依據<sup>108</sup>；另外還有一種是引用眾多法規名稱，而未引用具體條次為其制定依據者，例如營利事業所得稅查核準則<sup>109</sup>。此準則另一特色是，作為其制定依據之一的「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」<sup>110</sup>自身便是一個法規性命令，是否可以再充當其他法規性命令之制定依據值得探討。

## 第二款 司法機關

### 第一目 行政法院

由於事實上職權命令內容涉及人民權利義務事項者，在所多有，其實際上運作之情形已難歸屬於行政規則，尤其在以往法制未臻之際更凸顯其吃重之角色，導致司法審查亦不能不在一定條件下肯定或容認其存續<sup>111</sup>，行政法院基本上也是抱持原則肯定的態度，可說職權命令大體上已為司法實務所接受<sup>112</sup>。行政法院僅於少數案例中，始援引法律保留之原則，否定其效力。除沒入及罰鍰等規定尚嚴

<sup>104</sup> 參陳新民著，中華民國憲法釋論，初版，頁 171。

<sup>105</sup> 全文載於網頁：<http://law.moj.gov.tw/Scripts/Query4A.asp?FullDoc=all&Fcode=G0340014>, visited at 2002/12/5.

<sup>106</sup> 全文載於網頁：<http://law.moj.gov.tw/Scripts/Query4A.asp?FullDoc=all&Fcode=G0340013>, visited at 2002/12/5.

<sup>107</sup> 全文載於網頁：<http://law.moj.gov.tw/Scripts/Query4A.asp?FullDoc=all&Fcode=G0340028>, visited at 2002/12/5.

<sup>108</sup> 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 155-156。

<sup>109</sup> 營利事業所得稅查核準則第一條規定：「本準則係依稅捐稽徵法、所得稅法、營業稅法、促進產業升級條例、中小企業發展條例、商業會計法、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法、商業會計處理準則及其他有關法令之規定訂定之。」

<sup>110</sup> 全文載於網頁：<http://law.moj.gov.tw/Scripts/Query4B.asp?FullDoc=所有條文&Lcode=G0340010>, visited at 2002/12/5.

<sup>111</sup> 如釋字一五五、三四四、三六七、三九一、四四三、四五四、四七九等號解釋。參葉俊榮著，行政命令，載於行政法二〇〇〇（上冊），頁 469-471。

<sup>112</sup> 參葉俊榮著，行政命令，載於翁岳生編行政法二〇〇〇（上冊），頁 469-474。

格要求需以法律定之，為法律保留原則保存最低限度之尊嚴外，於多數有關職權命令之案例中，似皆早已棄守法律保留，聽任行政機關制定職權命令。縱使是填充或擴張法定構成要件，也能在法律優越之保護傘下，安然通過法院審查<sup>113</sup>。

## 第二目 大法官會議

相對於行政法院的態度，大法官則明顯不同，近年以來更日趨嚴格<sup>114</sup>。已幾乎不再提非屬執行法律的職權命令，似乎已不再允許目的不在執行法律，而純係為履行組織法上法定職權的職權命令<sup>115</sup>。改認為除須是組織法上職權事項外，尚應有行為法上之根據。多號釋字論及職權命令時<sup>116</sup>，曾宣示職權命令在「執行法律之細節性、技術性次要事項為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許」，其合法要件有：(1)發布機關之組織法規定其有管轄權限；(2)須為執行某一特定法律所必要；(3)其內容須限於細節性及技術性之事項<sup>117</sup>。據此，若規範事項涉及限制人民權利時，職權命令即須止步，故其存在空間顯然已緊縮不少<sup>118</sup>。

簡言之，發布職權命令除須是組織法上職掌的事項外，尚應有行為法上依據。故釋字第二四七號認為財政部發布「營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法」、「營利事業所得稅結算申報查核準則」，乃為「執行所得稅法及稅捐稽徵法規定而訂定，就此而言與憲法尚無抵觸」；於三四四號解釋認定「台北市辦理徵收土地農林作物及魚類補償遷移費查估標準」，其合法基礎是「為執行土地法第二百四十一條之規定而訂定」。三六七號解釋更做出總結性的宣示：「行政機關在施行細則之外，為執行法律依職權發布之命令，尤應遵守上述原則。」司法審查認為除前述要件外，似不以「侵害人民權利」作為唯一界限<sup>119</sup>，而另外開啟「細節性、技術性事項」的模糊領域。

<sup>113</sup> 參法治斌著，職權命令與司法審查，載於台灣本土法學雜誌第十一期，頁 100-103。

<sup>114</sup> 參法治斌著，職權命令與司法審查，載於台灣本土法學雜誌第十一期，頁 104。

<sup>115</sup> 所謂「有組織法即有行為法」，在大法官早期解釋中，從字裡行間也可發現含有這類意旨的先例，例如釋字第一五五號解釋文。參吳庚著，行政法之理論與實用，增訂五版，頁 265；許宗力著，職權命令是否還有明天？，載於行政法爭議問題研究（上），頁 351。

<sup>116</sup> 如釋字第二四七、三四四、三四七、三六七等號解釋。

<sup>117</sup> 參吳庚著，行政法之理論與實用，增訂五版，頁 265-267；吳庚著，淺釋行政命令，法令月刊第三十九卷第七期，頁 3 以下。

<sup>118</sup> 參法治斌著，職權命令與司法審查，載於台灣本土法學雜誌第十一期，頁 104-106。

<sup>119</sup> 參許宗力著，職權命令是否還有明天？，載於行政法爭議問題研究（上），頁 349。

司法審查的內容雖與行政程序法有所衝突，然依據長久如此，似可能成立憲法位階的習慣法效力。即透過多號大法官解釋長久以來的肯認，且於解釋中發展出來的相關要求，已具有法的確信，且屬於憲法位階的要求，高於一般的國會法，是以稱之為憲法層次的習慣法。但既然行政程序法中並不承認職權命令，並對其設下落日條款，行政機關即應努力減少發布職權命令的情況，不再以以往的職權命令受到大法官的容認為理由，繼續發布新的職權命令。

## 第六項 本文立場

中央法規標準法第七條是由發布行政命令之權源依據的觀點來規範，故依授權發布者稱授權命令，依職權發布者稱職權命令<sup>120</sup>。相較於此，行政程序法當中對法規命令與行政規則的定義<sup>121</sup>，除權源依據外，另加上規範對象等其他要件，以做為區分標準。此二法律在內容上並無衝突之處，僅名稱有所不同。是以，本文以法規命令與行政規則的二分體系較為可採。縱使就外觀特徵歸類出概括授權命令與職權命令等類型，亦認為其僅具行政規則的效力。

另外，就行政程序法所規定的法規命令與行政規則而言，單從制頒權源觀之，毋寧稱為授權命令與職權命令，不但名稱上對仗且可相互呼應，也能藉此明白地表現其制定權源並瞭解其規範效力<sup>122</sup>。但目前現實上，仍應以清除職權命令所帶來的衝擊與困擾為第一要務，而行政命令的體系，亦以分為法規命令與行政規則的類型為較多人所接受，並有行政程序法將之規範化。此時若提出應以職權命令來取代行政規則的名稱與內容，恐徒增困擾而不容易達到預期的效果。

---

<sup>120</sup> 中央法規標準法第七條：「各機關依其法定職權或基於法律授權訂定之命令，應視其性質分別下達或發布，並即送立法院。」

<sup>121</sup> 行政程序法第一百五條：「本法所稱法規命令，係指行政機關基於法律授權，對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果之規定。」第一百五十九條：「本法所稱行政規則，係指上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定。」

<sup>122</sup> 日本法上亦有將行政規則之內部規範，稱為職務命令者。參原田尚彥著，行政法要論，第三版，頁 39。