

第三節 施行細則之定位

第一項 稅法之特性與行政命令之體系

以稅捐法之性質而言，非屬授益、給付性質，非屬營造物利用關係，非屬緊急事項，非屬特別權力關係中之一環，也並非戰爭時期的國家措施、亦非典型適合以程序控制來發布的環保領域，也不會因為「有組織法即有行為法」之主張，在有財政部或財政部賦稅署組織法後，進而使該機關逕以命令向人民課稅¹。另外，縱認為過往的職權命令有其特殊的時空背景，於今日已不復存在，若是做為過渡規定，也應遵守過渡性之本質，不應容認其長久存在而成為常態²。

是故，縱使肯認職權命令在行政法內的存在空間，但在稅捐法領域內則因稅法之特殊性，不適宜肯認職權命令。司法審查中也曾就稅法表示：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民祇有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目而負繳納義務或享受優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令取代法律或作違背法律之規定，迭經本院釋字第二一七號、第三六七號及第三八五號等著有解釋」³，不容許「代替法律之行政命令」。

要之，就行政命令的體系，稅捐法應適合較多學者理想中之二分說，其認為不存在任何沒有授權的法規命令，凡不具有符合授權要求者，均僅生行政規則的效力。據此，行政機關在其職權範圍內縱使有行為法上的基礎，也不能夠在沒有授權的狀態之下，為執行法律而逕行訂定行政命令，藉以拘束人民權利義務。且授權有無應由形式上判斷，來認定該行政命令是否屬於法規命令。凡歸屬法規命令者，具有法源機能，其規範內容原則上具有規範的拘束效力；若不符合者則應歸屬於行政規則，即使對外發布，對於一般人民亦無拘束力，僅具有資訊意義⁴ - 透過對於機關內部或下級機關的拘束力而具有平等權為基礎之間接的對外效力

¹ 若肯認此種說法，豈不是只要有內政部、甚或行政院之組織法即可。

² 參翁岳生著，我國行政法四十年來之發展，載於法治國家之行政法與司法，頁 282。

³ 詳參釋字第四一三號解釋理由書。

⁴ 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 134。

⁵，不具備法源的機能⁶。

第二項 概括授權條款

施行細則在目前行政立法當中，佔有相當的數量以及重要性。其授權的規範語句類型，主要規定為：「本法施行細則，由○○機關定之」，整理如下：

母法 授權 依據	本法施	由行政院定之 ⁷ 。
	行細則	由財政部擬訂，報請（呈請）行政院核定後發布之 ⁸ 。
		由財政部定之 ⁹ 。
		由各省（市）政府依本法擬訂，送財政部核備 ¹⁰ 。
		由直轄市及縣（市）政府依本法分別擬訂，送財政部備案 ¹¹ 。
子法	本細則依○○法（以下簡稱本法）第○○條之規定訂定之。	

如上述表格所示，其母法有授權條款與子法明列授權依據，固符合授權命令外觀形式上的要求，且司法審查上亦肯認其為授權條款無誤。對應於稅法施行細則均符合授權外觀的現實狀況，似可做為支持稅法領域採取僅由授權命令與行政規則構成的二分體系的理由。

學理上固然不容認無授權而得以拘束人民的職權命令，縱使所規範事項謂技術性、細節性事項，至少也要獲得概括授權，否則概括授權即因可有可無而失去其獨立存在的意義。準此，若行政機關為施行母法之目的，就必要的技術性、細節性事項需要制定規範時，即應將之納入概括授權的授權命令當中，不適當另外制頒獨立的職權命令或單行規範，如此可避免職權命令在理論與實際運作上，對類型歸屬、規範效力與法安定性帶來的衝擊。

⁵ 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁133。

⁶ 參原田尚彥著，行政法要論，第三版，頁40。

⁷ 土地稅法第五十八條。

⁸ 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。

⁹ 遺產及贈與稅法第五十五條。

¹⁰ 娛樂稅法第十七條。

¹¹ 房屋稅條例第二十四條。

目前法制上，施行細則雖通常僅有概括授權，但卻可以說是最重要的類型，並且通常一併出現或緊跟著母法之後編排。施行細則做為與母法最緊密相關的一個法規命令，受規範的一般人民對之倚賴甚深。若行政機關就其獲得明確授權的規範事項直接放置於施行細則當中或加以指示其名稱，則就特定稅目只要掌握法律與施行細則兩部分，即可掌握整體規範狀態及其確實的法律地位。此時，細則條文可於同條項明列其授權依據，如此可避免規範過於分散，使受規範者連去哪尋找法條都不知道¹²。

按司法解釋之意旨¹³，認為只要有明確授權與於子法中表明授權依據者，該部分自因有明確授權而得享有判斷餘地，此種規定本可獨立成單一規範，但置於施行細則當中成為其一部分亦無不可。實際上，例如土地稅法施行細則第二條¹⁴就其母法第六條未指定名稱之法規命令，一方面透過此條文確定其名稱，另一方面有助於納稅義務人得知應查詢哪一個法規命令。如果施行細則可以擔負起此種指示母法授權命令何在的任務，將有助於受規範者找尋規範。又如所得稅法第四十四條第二項規定「其他經主管機關規定之方法」，財政部亦規定於所得稅法施行細則第四十四條，避免過於分散。

司法審查實務認為，概括授權亦屬授權條款類型之一，且為可接受的最低限度。一旦完全沒有授權時，行政機關即不能訂定法規命令。區分所謂概括授權與具體明確授權之意義，即在於該法規命令的規範內容是否能夠享有判斷餘地。然

¹² 目前，僅所得稅法此單一稅目下之相關附屬法規，即有所得稅法施行細則、各類所得扣繳率標準、固定資產耐用年數表、遞耗資產耗竭率表、執行業務所得查核辦法、教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準、薪資所得扣繳辦法、營利事業資產重估價辦法、減免營利事業所得稅獎勵標準、國內營利事業給付外銷佣金辦理扣繳準則、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法、營利事業所得稅查核準則、營利事業所得稅簡易申報書實施辦法、營利事業所得稅藍色申報書實施辦法、營利事業登記規則、營利事業設置職工退休基金保管運用及分配辦法、營利事業設置職工退休基金補充規定等諸多規定，此外尚有扣繳義務人給付表演人酬勞扣繳稅款注意事項、財政部各地區國稅局辦理發還勞工退休金等所得溢繳稅款作業要點、財政部高雄市國稅局個人擁有非自住房屋使用情形及租賃收入調查作業要點、財政部認定會計記錄完備正確之醫院審核要點、會計師代理所得稅事務違失移付懲戒作業要點、會計師代理所得稅事務辦法、綜合所得稅國際網路結算申報作業要點、稽徵機關辦理綜合所得稅違章案件審核要點、營利事業委託會計師查核簽證申報所得稅辦法、證券交易所課徵所得稅注意事項。

¹³ 釋字第四八號解釋：「在母法概括授權情形下，行政機關所發布之施行細則或命令究竟是否已超越法律授權，不應拘泥於法條所用之文字，而應就該法律本身之立法目的，及其整體規定之關聯意義為綜合判斷。」

¹⁴ 土地稅法施行細則第二條：「本法第六條所稱之減免標準及程序，依土地稅減免規則之規定辦理。」

此時成為授權「程度」的問題，本文將於授權明確性中討論之。

第三項 施行細則與職權命令

第一款 施行細則與職權命令的相似性

施行細則與授權命令相當近似，由於「職權命令」是「為執行母法」之目的而設立，規範範圍不能逾越作為授權母法的行為法，其內容則僅止於細節性、技術性事項。準此，「施行細則」中所制定的事項，亦屬於此處所稱之「為法律之執行、施行」，在「未逾越母法規範」之範圍內的「細節性、技術性事項」，則現行存在的施行細則之規範，縱無各母法之授權，各機關也可依其職權訂定、制頒公布之。

施行細則與職權命令，前者是「為施行母法」之必要，後者是「為執行法律」之必要，兩者都是在有形式意義之法律存在的前提下，由管轄該職權的行政機關所訂定。亦即，行政機關在有行為法時，為執行法律的必要，才能制定施行細則與職權命令。若此推論無誤，母法縱無概括授權條款，行政機關亦得依職權發布施行細則¹⁵。並且，有司法解釋指出職權命令應與施行細則遵守一樣的要求¹⁶。如採此看法，則關於施行細則的授權條款之有無已不重要，也不涉及應如何授權的問題。但值得關注的是究竟「細節性、技術性」事項何所指？以「為執行法律」為目的之下，行政機關可以透過職權命令規範哪些事項？不過大法官既然特別指出「概括授權」，即不宜使其可有可無。

之行細則與職權命令兩者間最大之不同者，似僅在於名稱。施行細則之名稱多與授權規定相一致，如「施行細則」、「稽徵規則」、「徵收細則」等都和母法授權規定的名稱相同。至於職權命令的名稱，則五花八門，不一而足。就功能上而言，兩者都是行政機關有執行法律之必要，且就此目的所制定。於無法律授權之場合，行政機關有時亦發布實質上具有法規命令性質之職權命令，而法律有授權規定時，其授權又甚為空泛，以致於概括授權命令與職權命令實質上顯著之差異

¹⁵ 日本學者亦有認為既然執行法律是行政權方面的責任，自然就有權利可以制定施行細則，而不需要授權。詳參金子宏著，租稅法，第八版，頁 80。但須注意日本憲法明文規定行政機關有制定「政令」的規範基礎，而我國憲法則無。

¹⁶ 參釋字三六七號解釋。

17。其中，「本法施行細則由中央主管機關定之」之授權規定，其授權空泛與無授權並無二致¹⁸。執行命令說的内容近似於施行細則授權條款之規範語句：「本法施行細則，由○○機關定之」。其實組織法的權限亦有其授權規定，主要即為「本法之主管機關為○○機關」¹⁹，或者係透過規範內容解釋得出²⁰，而其中最能依據者，即應屬施行細則規定中的被授權機關。而且，制定依據為概括授權的授權命令，僅能就母法有關之細節性及技術性事項為規定，而職權命令其所能規定之內容亦僅限於細節性及技術性之事項²¹。綜合觀之，施行細則與職權命令兩者並無絕對性的差異。

另外，行政機關發布替代法律的法規命令，藉由職權命令課人民與稅捐相關之義務者，雖有釋字第五一四號解釋容認針對法制未臻時的職權命令以緩和其衝擊²²，但目前各稅目均有國會法加以規範，再者，於固有稅目外逕以職權命令增加國家財政收入似恐難該當「固有其實際需要」。

第二款 制定目的

概括授權下的法規命令除與受明確授權者，除同樣受有相同的限制外²³，在施行細則的概括授權下只能為施行母法之目的，就「實施母法有關之事項」²⁴予以規範，對於納稅義務及其要件則不得另為增減或創設，因其任務僅在於協助母法之施行²⁵，既然是「協助」的角色，則必須是母法自身已經處於可得施行的狀態，不需施行細則就其構成要件有所補充。準此，施行細則自不能規定涉及人民稅捐負擔的事項，更不能改變、限制或擴張母法的規定，而只得加以具體化闡明之²⁶。至於與實施母法有關之事項為何？司法審查中所提出的看法，認為限於就

¹⁷ 吳庚著，行政法之理論與實用，增訂五版，頁 263。

¹⁸ 吳庚著，行政法之理論與實用，增訂五版，頁 261。

¹⁹ 如銀行法第十九條：「本法之主管機關為財政部。」

²⁰ 主要稅目中即無前述類型的明文規定。

²¹ 吳庚著，行政法之理論與實用，增訂五版，頁 266。

²² 釋字第五一四號解釋：「於法制未臻完備之際，基於職權所發布之命令，固有其實際需要，相關之事項已制定法律加以規範者，主管機關尤不得沿用其未獲法律授權所發布之命令」

²³ 例如「內容不得牴觸母法」及「對人民之自由權利增加法律所無之限制」等限制。

²⁴ 參釋字第四一五號解釋。

²⁵ 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 148。

²⁶ 此點於大法官會議第三六七號解釋理由書中曾作一總結性宣示：「舉凡應以法律明定之租稅項

執行法律有關之「細節性、技術性事項」²⁷。

第三款 初探據概括授權條款可制定事項之內容

稅捐為法定之債，以法律之規定，而非以法律行為、契約或行政處分為依據，於法律連結以稅捐給付義務之構成要件為課稅適時所充分時，便即發生。²⁸是以，就稅捐構成要件部分，包含稅捐主體、稅捐客體、稅捐客體之歸屬、稅捐的計算基礎、稅率等都應當由形式意義的法律詳予規定²⁹，縱或授權與法規性命令制定之，亦不得僅以施行細則此種「本法施行細則，由○○機關定之」授權方式授予構成要件的制定權限，多號大法官解釋已宣示此意旨。蓋施行細則僅為協助母法之施行，用以發揚立法者之意思，而非表現制定之行政機關的意思。其只能夠對母法中已規定的概念加以細分、區別，進行具體化的工作，於施行細則裡解釋母法中有需要進一步說明必要的法律概念並非法律所禁止³⁰。關於稅捐構成要件之規定屬「實體事項」³¹，凡此範圍不得由施行細則制定之，原因在於該授權條款並未授予行政機關此等權限。由於在母法中不免有些概念需要進一步說明，在施行細則中說明這些母法不夠清楚的法律概念故非法律所禁止，但這些說明所構成之「行政解釋」，是否屬於立法機關對於行政機關之「解釋」的授權，一般說來，制定施行細則或法規性命令的授權，尚非授予行政機關「判斷餘地」，使其對於母法中之法律概念的解釋，取得對於司法機關之拘束力的適當依據³²。亦即認為施行細則中對於母法之說明，一般情形係構成、亦僅構成「行政解釋」，並不具備對於司法機關的拘束力，其效力應等同於行政規則。

由於實體事項受有稅捐法定主義的限制，所謂「技術性與細節性事項」應限於程序規定的範圍。程序事項領域，在德國司法實務上對於法律所欠缺之程序規定，為執行法律必要時，得以行政規則予以補充，承認其具有一般之拘束力。惟

目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義，業經本院釋字第二一七號及第二一〇號著有解釋。」

²⁷ 大法官釋字第三六七、四五六號解釋。亦有認為施行細則僅得就母法之實施程序而為規定者，如釋字第三三三號楊建華大法官不同意見書；有認為為執行母法有關事項之必要者，如釋字第五三六號解釋。

²⁸ 黃茂榮著，稅捐的構成要件，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 259。

²⁹ 黃茂榮著，稅捐的構成要件，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 260-261。

³⁰ 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 148。

³¹ 黃茂榮著，稅捐的構成要件，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 265。

³² 黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 148-149。

不得對人民之基本權利地位產生重大干涉或影響³³，是故，就程序規定中有關稽徵協力義務、繳納義務與舉證責任倒置等規定，應排除於細節性與技術性事項之外。不過，無論該事項是否曾經被認定為細節性或技術性事項，一旦立法者將之制定於國會法內，行政機關即不能再為相反規定，此為當然之理³⁴。是故，對職權命令或概括授權之法規命令而言，稅法實體要件部分，及程序規定中各種稽徵協力與繳納義務以及舉證責任部分，應屬其禁地，至多只能存在於程序規定中單純程序規定的部分。

第四款 小結

司法審查實務上的看法，與肯認職權命令存在的學說中之「執行命令說」較為相符，兩者均指行政機關為執行法律之需要，不待法律之授權，即可獨立訂定對一般人民有拘束效力之命令³⁵。

施行細則與執行命令的合法要件皆同為：(1)發布機關依組織法之規定有管轄權限；(2)為執行某一特定法律所必要；(3)內容限於細節性及技術性之事項³⁶。二者均由於「為執行母法」之目的而設立，其所能規範的範圍不能逾越作為授權母法的行為法，而其內容則僅止於細節性、技術性事項，則現行存在的施行細則之規範，縱無各母法之授權，各機關也可依其職權訂定、制頒公布之。如採此說，則關於施行細則的規範，其授權之有無已不重要，自然也不會在涉及應如何授權的問題，因為行政機關得不待授權獨立訂定。值得關注的問題則是究竟「細節性、技術性」之事項何所指？亦即，在「為執行法律」此一目的之概念範疇下，行政機關可以透過職權命令或施行細則規範哪些事項。

就此而論，若持續容認職權命令，則我國行政命令的體制將呈現四個類型：
(1)具體明確授權的授權命令；(2)概括授權的授權命令；(3)無授權的職權

³³ 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。

³⁴ 如釋字第四八號表示申報期間的限制為落實稅捐核課目的與執行母法所必要，故得以施行細則限制之。但所得稅法第十一與第七十一條，已經就所得稅之起迄期間的選定，或者申報日期的指定而言等期間稅所必須具備之要件有所規範，自不得以細則或其他命令加以變更。

³⁵ 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。日本學者亦認為稱「執行命令」者，是為執行法律之目的，就母法所制定之權利義務關係詳為解說的命令，而非創設權利義務關係的命令。參芝池義一著，行政法論講義，第四版，頁 115。

³⁶ 吳庚著，行政法之理論與實用，增訂五版，頁 266。

命令；(4)無須授權的行政規則。但職權命令實際上與概括授權的法規命令無甚差異，配合上稅捐法領域的現況與行政程序法消除職權命令的企圖，似宜以概括授權的授權命令取代掉職權命令的類型，如此，行政命令將存有三個類型：(1)具體明確授權的授權命令；(2)概括授權的授權命令；(3)無須授權的行政規則。

第四項 小結

施行細則中規定有實體要件者，其規定內容不在於表現法規性命令之制定者的意思，而在於進一步發揚立法者的意思，只有協助母法施行之功能。其方法不外乎將母法中所以規定者，加以細分、區別，此為具體化的工作，故不當然拘束司法機關，且應避免與母法有直接或間接的衝突。由於在母法中不免有些概念需要進一步說明，在施行細則中說明這些母法不夠清楚的法律概念固非法律所禁止。但這些說明所構成之「行政解釋」，是否屬於立法機關對於行政機關「解釋」的授權？本文認為，制定施行細則或法規性命令的授權，尚非授予行政機關「判斷餘地」，使其對於母法中之法律概念的解釋，取得對於司法機關之拘束力的適當依據³⁷。

就實體事項而言，具體明確之授權在目的、範圍與內容都限縮在較小的領域內，行政機關就此可享有較強的權力，亦即擁有不受司法審查的判斷餘地；相對的，概括授權看似範圍廣泛無邊際，但行政機關就此除其原本在權力分立制度下固有的解釋權外，並未因此獲得更多的權力或享有判斷餘地。在施行細則適宜規定之內容應為：一、與施行有關之程序性事項；二、不以解釋甚至補充的方法，限制或擴張地對母法之實體規定的內容或範圍進行修正；三、不以證據方法之限制，實質地對於母法實體規定的內容或範圍進行限制或擴張，以致於發生子法超越母法之情事³⁸。亦即，施行細則的功能應著重在解釋、具體化與執行的功能，而不在補充、調整或改變母法的規定³⁹。

我國司法審查曾多次肯認稅捐法定主義與授權明確性⁴⁰，但所賦予的效果與

³⁷ 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁148-149。

³⁸ 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515。

³⁹ 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59-67。

⁴⁰ 參陳敏著，行政法總論，三版，頁163。另可參釋字第三四六號解釋。

控制方式卻不如德國強烈，非授權母法與授權命令均無效。以「本法施行細則，由○○機關定之」的授權方式，學者認為即屬空白授權之例，一般而言無法通過明確性之審查，在實踐上卻長久以來被視為理所當然，導致基本憲法原理不受重視，甚或完全扭曲⁴¹。

純從施行細則的授權規定之文字觀察，至多可得其所授權目的為「施行」，所授權之範圍為「本法」。但「施行」應屬於授權之目的，而非授權本身之目的；且一個法律自不能夠代替別的法律制定授權條款，而該法所能夠授權最大的範圍就是該法律的全部。是以「施行」、「本法」等用語均不具有限縮功能，而無規範上意義，照理自無法通過審查。但司法院大法官透過授權明確性將授權條款區分為「特定授權」與「概括授權」，針對施行細則此種不符合授權明確性的條款定位為「概括授權」⁴²。

若有具體明確的授權條款，自然可藉此推知立法者認為此授權之事項屬於執行母法所必要，故授權給行政機關補充之。但在沒有具體明確的授權之下，司法解釋中亦常使用「執行母法所必要」之字眼來正當化職權命令或行政規則。然此時該部分規定是否果真必要，在沒有授權條款之情況下，純屬臆測；縱使有管轄權限或施行細則類型的授權條款，亦因其過於概括而不具特定之意義。所以，當解釋文中出現「執行母法所必要」時，也往往正是受規範的稅捐義務人無法判斷是否有必要，或者預期會有該項限制之規範存在的時候。

若該需規範之事項屬於母法實體事項或執行母法所不可或缺之事項，一旦缺乏則該法規即無法實施，而負責立法的國會及參與立法的行政機關卻在立法過程中因疏忽而未發現，進行司法審查時即不該縱容，應果決地宣告其該職權命令違憲且失效。此舉縱使將造成該法不能實施，也正是立法與行政機關所應承擔的責任，亦可使人民因該立法目的無法實現而汲取經驗，在選舉中選出能夠落實法制

⁴¹ 詳參許宗力著，行政命令授權明確性問題之研究，載於氏著法與國家權力，頁 217 以下。許宗力著，行政命令授權明確性問題之研究，載於法與國家權力，增訂二版，頁 266。

⁴² 釋字第三六七號解釋：「若法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，自亦得就執行法律有關之細節性、技術性之事項以施行細則定之，惟其內容不能抵觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制」，釋字第四一五號解釋：「主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法有關之事項予以規範納稅義務及其要件不得另為增減或創設...主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法有關之事項予以規範納稅義務及其要件不得另為增減或創設。」皆屬適例。

建設的國會議員與行政官。

第五項 以日本法制為參考

在日本憲法第七十三條明文承認內閣有自行制定「政令」的權限，且明文對罰則的部分設下特別委任的限制⁴³。但學者仍認為僅做為說明與具體化母法權益關係的執行命令，至少也要獲得一般性的概括授權⁴⁴。於平成十一年（西元一九九九年）通過的國家行政組織法中，也將前述主張家以明文化⁴⁵。並規定對於涉及人民權利義務或罰則之事項，認為必須有國會法的特別委任方得為之⁴⁶。

在日本國憲法確定國會為唯一的立法機關之前提下⁴⁷，雖有提供給行政機關制定法規命令的規範基礎，且僅提到涉及罰則時方須有國會的特別授權。其由於未正面肯認內閣得以對各種行政事項制定行政命令⁴⁸，國會透過法律規定近乎我國中央法規標準法第五條的完全保留架構，以及認為施行細則此種執行命令亦應有母法的授權。與之相較，我國行政機關所發布的法規命令，猶尚缺乏憲法上規範基礎，且中央法規標準法亦宣示完全保留的立場，故似更不宜採取過於寬鬆的態度，應更小心謹慎地來面對行政立法的課題。

準此以言，在日本的規範架構下，其執行命令的內容則似乎僅能夠理解為申請時的程序規定或其書句表冊的樣式⁴⁹。此部分我國稅法條文中亦有相關規定，將於程序規定部分當中討論之。

⁴³ 日本 憲法第 73 條：「 閣 下 一 般 行 政 事 務 外 左 列 事 務 行 之 權 限 由 內 閣 行 之 一 政 令 之 制 定 但 政 令 之 特 別 委 任 場 合 除 罰 則 之 設 定 外 均 得 由 內 閣 行 之 」。 6. 憲 法 及 法 律 規 定 施 行 政 令 制 定 但 政 令 特 別 委 任 場 合 除 罰 則 設 定 外 均 得 由 內 閣 行 之 」。 參 芝 池 義 一 著，行 政 法 論 講 義，第 四 版，頁 115。

⁴⁴ 參 芝 池 義 一 著，行 政 法 論 講 義，第 四 版，頁 115。

⁴⁵ 家 行 政 組 織 法 第 12 條 一 項：「 各 省 大 臣 及 主 任 行 政 事 務 官 之 行 政 令 之 制 定 及 施 行 均 得 由 內 閣 行 之 但 政 令 之 特 別 委 任 基 礎 及 機 關 命 令 省 令 均 不 在 此 限 內 」。 參 芝 池 義 一 著，行 政 法 論 講 義，第 四 版，頁 115。

⁴⁶ 家 行 政 組 織 法 第 12 條 三 項：「 省 令 之 制 定 及 施 行 均 得 由 內 閣 行 之 但 政 令 之 特 別 委 任 基 礎 及 機 關 命 令 省 令 均 不 在 此 限 內 」。 參 芝 池 義 一 著，行 政 法 論 講 義，第 四 版，頁 115。

⁴⁷ 日本 憲 法 第 41 條：「 內 閣 為 最 高 機 關 且 為 唯 一 之 立 法 機 關 」。 參 芝 池 義 一 著，行 政 法 論 講 義，第 四 版，頁 114。

⁴⁸ 參 田 中 二 郎 著，新 版 行 政 法 上 卷，第 二 版，頁 161。 芝 池 義 一 著，行 政 法 論 講 義，第 四 版，頁 114。

⁴⁹ 參 芝 池 義 一 著，行 政 法 論 講 義，第 四 版，頁 117。

第四節 行政命令的形式區別標準

如何判斷授權命令、職權命令與行政規則三者，也是重要的課題。本文擬先就典型而無爭議的授權命令與行政規則討論之，並藉此探求職權命令的判準。

鑑於法律明確之需求，以及邏輯上先形式而後實質的順序，應由規範的外觀來判斷其位階後，方能藉此決定其規範上拘束力，而非由其所規範之事項內容是否涉及人民的權利義務關係決定之。雖同屬於行政命令的範疇，但法規命令與行政規則仍屬不同法位階且效力有所差異，外觀上應存有可供明快區辨的判準。

若非如此，而是以規範的事件內容是否屬於細節性、技術性事項來加以區分，則必須在確定該規範之內容後，方能得知應賦予其法規命令或行政規則之效力，似有邏輯上之謬誤。況司法解釋尚未就何謂「細節性」、「技術性」給予明確交代。再者，於某個法領域當中的某事項，是否屬於「細節性、技術性」事項，標準亦非具體明確，恐因標準過於模糊導致因人而異⁵⁰，不適合做為判斷標準。

第一項 名稱

中央法規標準法公布後，凡是各機關頒布、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，此項命令之名稱為規程、規則、細則、辦法、綱要、標準或準則，以此與法律及行政規則做區別，似無問題⁵¹。行政機關訂定依中央法規標準法第七條之「法規命令」（授權命令）時，依同法第三條，得依其性質稱「規程、規則、細則、辦法、綱要、標準或準則」。從而以上述七種名稱之一命名者，可歸類於「法規命令」⁵²。而依法定職權所訂定之「行政規則」，係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效力之一般、抽象規定，其名稱用語，不若法規命令有法定之特定名稱，通常以「要點」、「注意事項」、「須知」

⁵⁰ 參陳春生著，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 98。

⁵¹ 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 以下；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 以下。

⁵² 相關統計上的整理可參張文貞著，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 75。

或逕以發令函之文號稱之⁵³。由於法規命令可用之名稱有限，若採用法規名稱做為區辨標準，自可提升法規體系的清晰度⁵⁴。

稅捐法在國會法層次的名稱上，主要分為「法」與「條例」兩類⁵⁵，尚屬清楚而容易辨識，符合中央法規標準法第二條之規定⁵⁶。但在法規命令的層次，若就施行細則觀察，其主要區分為「細則」與「規則」兩類⁵⁷，尚稱相符⁵⁸。但細則以外者，有基於法律授權定之授權命令，採用並不限於前述名稱；或過去所謂依法定職權訂定之職權命令，其名稱則略有須知、要點、注意事項等，惟亦有混用之情形。綜合言之，現實上單就法規名稱尚難以正確認定其位階與效力⁵⁹。

有學者主張，中央法規標準法有關法規名稱之規定為訓示規定，縱有違反亦不影響法規之效力⁶⁰。法務部早期函釋亦同此意見，但行政院法規委員會第二三

⁵³ 參廖義男著，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。

⁵⁴ 陳敏著，租稅法之解釋函令，載於政大法學評論第五十七期，頁 3、10 以下；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 1-7。

⁵⁵ 單純以名稱觀察主要的稅捐法律，稱「法」者，有稅捐稽徵法、所得稅法、遺產及贈與稅法、營業稅法、印花稅法、菸酒稅法、使用牌照稅法、土地稅法、娛樂稅法與關稅法；稱「條例」者，有貨物稅條例、證券交易稅條例、期貨交易稅條例、房屋稅條例、契稅條例與促進產業升級條例。

⁵⁶ 中央法規標準法第二條：「法律得定名為法、律、條例或通則。」

⁵⁷ 除證券交易稅條例、期貨交易稅條例、契稅條例未授權訂定，而實際上不存在前述條例的施行細則外，稱「細則」者，計有稅捐稽徵法施行細則、所得稅法施行細則、遺產及贈與稅法施行細則、營業稅法施行細則、印花稅法施行細則、台北市使用牌照稅徵收細則、高雄市使用牌照稅徵收細則、土地稅法施行細則、台北市房屋稅徵收細則、台北市娛樂稅徵收細則、高雄市娛樂稅徵收細則、關稅法施行細則等；稱「規則」者，計有貨物稅稽徵規則、菸酒稅稽徵規則等。

⁵⁸ 較為特殊的，是依據房屋稅條例第二十四條，於八十九年十一月二十七日高雄市政府（89）高市府財二字第 41719 號令修正發布名稱前之原名為「高雄市房屋稅徵收細則」，高雄市政府更改其名為「高雄市房屋稅徵收自治條例」。依據中央法規標準法的規定，「條例」應該屬於國會法所用之名稱。但地方制度法第二十五條規定：「直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）得就其自治事項或依法律及上級法規之授權，制定自治法規。自治法規經地方立法機關通過，並由各該行政機關公布者，稱自治條例；自治法規由地方行政機關訂定，並發布或下達者，稱自治規則。」需經過地方立法機關通過者，方得稱為自治條例，否則仍應稱為自治規則。此時中央與地方法制應避免名稱上之衝突。載於網頁：

http://www.kctax.gov.tw/B/information/i01_01.htm, visited at 2003/2/20.另有意見認為地方制度法所規定的項目，並非屬於行政程序法所欲規範的法規命令。參法務部印，行政程序法解釋及諮詢小組會議紀錄彙編，頁 175 以下。

⁵⁹ 參陳敏著，租稅法之解釋函令，載於政大法學評論第五十七期，頁 5。

⁶⁰ 關於中央法規標準法的各項規定，其屬於訓示性或強制性規定，應按各規定之內容判定之。例如有關法規之發布、施行及適用等規定，原則上為強制規定，至於有關法規之名稱、規定事項、形式及標點符號等規定，原則上為訓示規定，縱有違反亦不影響法規之效力。詳參陳敏著，租稅法之解釋函令，載於政大法學評論第五十七期，頁 10；陳敏著，行政法總論，三

四次會議則表示，中央法規標準法第三條所列七個法規命令之名稱，基於法秩序安定及人民預測可能之考量，宜解釋為列舉規定，而非例示規定。之後法務部改採列舉規定之看法，是以法規命令之名稱，自以該規定所列者為限⁶¹。行政機關未有法律授權，即逕依自身職權制定命令時，若使用與授權命令相同的名稱，似可知行政機關欲使該命令取得授權命令拘束力的企圖，此舉甚為不當。

第二項 發布的依據 - 令或函

各主管機關為執行特定法律之規定，原得基於職權為必要的釋示，以供本機關或下級機關及所屬公務員行使職權之參考⁶²。惟在主管機關內部仍可基於分工之考慮，規定由特定部門直司其事，例如財政部可按財政部賦稅屬組織條例第二條第一、二、三、六款之規定⁶³，由賦稅署掌理各項現有及新增的內地稅捐法規解答⁶⁴。但賦稅署僅為幕僚機關性質，依同條例第十條，原則上仍以財政部名義對外行文⁶⁵。又現行公程式條例第二條規定⁶⁶，各機關間公文往復，或人民與機關間之申請與答覆，使用「函」之公文類別，於公布法律、任免、獎懲官員，總統、軍事機關、部隊發布命令時方使用「令」之公文類別⁶⁷。但財政部法規作

版，頁 539。

⁶¹ 參法務部八十年三月二十日法八九律字第 一七九二八號函與法務部九十年五月二日九十律字第 一五五一號函，並認為「公告」既不屬於該條所列之名稱，即非屬法規命令。轉引自法務部印，行政程序法解釋及諮詢小組會議紀錄彙編，頁 164-167、175-176。

⁶² 大法官釋字四 七號即表示：「主管機關基於職權因執行特定法律之規定，得為必要之釋示，以供本機關或下級機關所屬公務員行使職權時之依據」，亦宣示此意旨。

⁶³ 財政部賦稅署組織條例第二條：「財政部賦稅署掌理左列事項：一 所得稅法規之擬訂及稽徵業務之規劃、解答事項。二 貨物稅、證券交易稅、營業稅、印花稅各稅法規之擬定及稽徵業務之規劃、解答事項。三 遺產及贈與稅、土地稅、使用牌照稅、房屋稅、契稅、娛樂稅、屠宰稅各稅法規之擬訂及稽徵業務之規劃、解答事項。...六 新增稅目法規之擬訂及稽徵業務之規劃、解答事項。」載於網頁：

<http://law.moj.gov.tw/Scripts/Query4A.asp?FullDoc=all&Fcode=G0300017>, visited at 2003/2/19.

⁶⁴ 在關稅部分，按財政部關稅總局組織條例第二條第九款規定：「財政部關稅總局（以下簡稱本局）掌理左列事項：...九 關於一般關務法規之研釋擬議事項。...」，關於一般關務法規之事項，由財政部關稅總局掌理。載於網頁：

<http://law.moj.gov.tw/Scripts/Query4A.asp?FullDoc=all&Fcode=G0300026>, visited at 2003/2/19.

⁶⁵ 財政部賦稅署組織條例第十條：「本署對外公文以財政部名義行之。但關於左列事項，得由署行文：一 依法令應行監督執行事項。二 依照部定辦法督導進行事項。三 曾經報部核准事項。」參陳敏著，租稅法之解釋函令，載於政大法學評論第五十七期，頁 3。

⁶⁶ 公程式條例第二條：「公程式之類別如左：一 令：公布法律、任免、獎懲官員，總統、軍事機關、部隊發布命令時用之。...四 函：各機關間公文往復，或人民與機關間之申請與答復時用之。...前項各款之公文，必要時得以電報、電報交換、電傳文件、傳具或其他電子文件行之。」

⁶⁷ 參陳敏著，租稅法之解釋函令，載於政大法學評論第五十七期，頁 3。

業實務上，縱然依據法律授權制定之授權命令，亦未必以「令」發布，以「函」發布者亦所在多有；依照職權制定之職權命令，則以「函」發布⁶⁸。以所得稅法施行細則為例，則「令」、「函」兼有⁶⁹，又遺產及贈與稅法施行細則、土地稅法施行細則、印花稅法施行細則等亦然。

財政部以「函」的公文程式，對稽徵機關或人民所為之法規釋示，財政部原非基於制定抽象行政法規之意思為之，外觀上也不具一般法規之名稱及形式。是故，以「令」或「函」為發布依據，仍不足做為判準。

第三項 訂定的組織與程序

稅捐事項之管轄機關為財政部或行政院，故其所發布者無論為法規命令或行政規則，亦無法由其發布的機關觀察之。惟必須遵守授權條款之特別規定，此為法規命令有效之前提。至於就非管轄事項發布行政命令，自不生規範上效力。

就訂定之程序而言，若授權條款有特別規定應送上級核定、共同為之或聽證程序等，則應遵守該程序要求。但欲就該行政命令是否經此程序來判斷屬於法規命令或行政規則，恐仍尚難成立。主要因為若可以因為在程序上補強其民眾參與等民主正當性，即認為可使該行政命令在未有國會法授權的狀態下取得法規命令的效力，如此將架空法律保留與授權明確性等原則⁷⁰。且前述原則以透過司法解釋有詳細闡釋及具體化，而聽證制度在台灣屬於新興、未上軌道之制度，且繫於行政方之裁量，民眾在程序中又有其參與之困難⁷¹。況乎制定程序並未載明於法規命令當中，無法直接就法規內容得知。

⁶⁸ 參陳敏著，租稅法之解釋函令，載於政大法學評論第五十七期，頁 5。例如，財政部依所得稅法第七十七條第一項第二款於民國五十二年五月十八日財政部 (52) 台財稅發字第 03377 號令訂定發布「營利事業所得稅簡易申報書實施辦法」，於民國八十二年四月二十三日，以財政部 (82) 台財稅字第 821482951 號令修正發布「營利事業所得稅藍色申報書實施辦法」⁶⁸；依稅捐稽徵法第四十八條之二，於民國九十一年六月二十日財政部台財稅字第 0910450643 號令修正發布「稅務違章案件減免處罰標準」。

⁶⁹ 如於民國六十三年六月五日以行政院 (63) 台財字第 4221 號函修正，於民國八十八年十一月十日，則以行政院令修正。

⁷⁰ 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。

⁷¹ 詳參葉俊榮著，行政命令，載於翁岳生編行政法二〇〇〇（上冊），頁 517-520。

第四項 條文形式

是否採取條文形式，繫諸於行政機關所選擇的表現方式。一方面不可能禁止以條文形式表現，而命令亦有以表格形式表示者⁷²。故僅由該規範內容是否採取條文形式來呈現，仍不足做為判斷標準。

第五項 授權

依據過往之立法例，凡有法源依據者，在其法律首條都將其法源明列。其該條款具有下列限制：(1) 做為立法依據者，以憲法或法律為限，其他政令、指示、訓詞、文告、立法理由或其他關係文書均不得做為訂定的依據；(2) 每一法規應只可依循一種法律，不可同時以兩種以上法律做為立法依據，以免無法決定其位階或導致不生效果；(3) 須明訂「依某某法律某條某項某款制定之」，不得僅籠統規定「依某某法律規定之」，甚至僅規定「參照某某法律之精神制定之」，以免因含混而產生流弊⁷³。

是故，若以授權之有無做為法規命令的判準，其內容為(1) 母法有授權；(2) 子法明列其授權依據；(3) 授權合乎目的特定、內容具體、範圍明確之方式⁷⁴。相較於其他判準來的清晰明瞭，除具有理論上基礎外，亦有操作可能性。如此可將授權命令先從行政命令當中劃分出來。至於職權命令，由於本文認為任何法規命令都應具備母法的授權依據，而概括授權為最低能接受的標準，又鑑於概括授權的授權命令與職權命令兩者，其存在空間與功能皆相當近似，宜由概括授權命令取代職權命令，可避免從外觀上區辨及決定規範效力的困難，但此時所產生的困難即在於如何判斷授權條款是否符合授權明確性以決定其規範效力。

⁷² 例如附屬於營業稅法的營業人開立銷售憑證時限表。

⁷³ 參羅傳賢、蔡明欽著，立法技術，民國八十一年初版，頁 275-276。

⁷⁴ 參釋字三四六號解釋。

第六項 小結 - 兼論命令句與敘述句的規範效力

綜合上述檢討，採取以「授權」為判斷依據，應該是最佳的選擇。採取授權來判斷的話，勢必使行政命令中只存在有授權命令與行政規則兩個類型，而無職權命令之存在可能。如此，則與肯認職權命令存在的學說不相容。至於在肯認職權命令的學說當中，並未針對如何區別行政規則與職權命令另給一個具體、明確而確實可操作的標準。

法規命令的有效要件之一，是必須將授權的目的、內容、範圍於法律中明定。授權條款是否有效，若目的、內容與範圍三者是「形式」上存在，其用語具體明確且分開規定時，固無疑問。但若未如此時，即可能產生疑慮。大法官雖於司法審查中提出應依據整體文意加以判斷的看法，惟似乎尚無具體明確可供操作的客觀標準，最後仍須淪於個案判斷。而且如此認定之方式，亦有衝擊法律明確性之疑慮，此問題將於後面章節討論。

設立區分標準後，即應考慮其所賦予的效果。此問題在過去因為將沒有授權的部分直接歸類於職權命令，故並未受到重視。目前在行政程序法中，除其定義設有應基於法律授權的要件⁷⁵，並規定無法律之授權而剝奪或限制人民之自由、權利者無效⁷⁶；另規定法規命令之內容應明列其法律授權之依據⁷⁷，但未規定違反時的法律效果。此種規定方式容易產生兩個問題：(1)其規範對象為法規命令，是以導致要先從其他判準認定該行政命令屬於法規命令後，才能確定其是否應明列其法律授權之依據；(2)縱使有違背而產生瑕疵時，此時才應考慮要連結上何種法律效果，但該法亦未明文規定。

就此觀之，敘述句的規範方式，若有任何一個要件不符合的話，該行政命令

⁷⁵ 行政程序法第一百五十條第一項：「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。」

⁷⁶ 行政程序法第一百五十八條第一項：「法規命令，有下列情形之一者，無效：一 抵觸憲法、法律或上級機關之命令者。二 無法律之授權而剝奪或限制人民之自由、權利者。三 其訂定依法應經其他機關核准，而未經核准者。」

⁷⁷ 行政程序法第一百五十條第二項：「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。」

就不是法規命令，如此較為簡明。形式之標準，如授權依據、形式外觀與發布等，法規命令如果不具備其一，通常僅生是否合法有效的問題，不生是否法規命令之定性問題⁷⁸。經法律授權而未發布，則尚未成立法規命令無誤；未經法律授權而制定之規定，本質上亦非法規命令，縱然發布，應不生法規命令之規範效力。惟行政程序法第一百五十八條第一項第二款，仍認為其屬違法無效之法規命令，似有其未盡妥洽之處⁷⁹。

命令句的規範方式，在語氣感覺上或許較為強烈，但若未賦予相對應的法律效果，則循此種規範方式未必能夠得到預期的效果⁸⁰。由法律效果觀之，敘述句的規範方式猶強於命令句⁸¹。是故，各要件似乎以使用敘述句的方式將之制定為構成要件，如此方能敦促行政機關確實遵守，讓受規範者得以由形式外觀即明確地辨認出該行政命令的法位階。亦即，無論選擇將法規命令解析為描述性（descriptive）的概念或者規範性（normative）的概念，還是繫諸於明確的法效力上⁸²。行政機關是否能夠確實履踐此項要求，在我國法規命令與行政規則的名稱、發布依據、內文形式等都尚未統一的情況下，尤其具有重要性與實用性。

第五節 小結

無論行政命令有幾種類型，卻非各自具有與之相對應的獨特規範效力，其可對應的規範效力僅有兩種 - 法規命令與行政規則。差異在於法規命令可以直接對外發生法規範效力，但行政規則則否。是以將各類型區分出來之後，則需進一步檢討其對應之規範效力為何。茲將本文對於行政命令的類型區分標準，以及規範效力的對應之整理，以圖表整理如下：

⁷⁸ 參陳敏著，行政法總論，三版，頁 540。

⁷⁹ 參陳敏著，行政法總論，三版，頁 540。

⁸⁰ 應該選擇「解釋性陳述」或「規範陳述」，涉及到一個倫理學上的基本爭議：一個應然命題到底是一個描述性（descriptive）的概念或者一個規範性（normative）的概念。詳參王照宇著，理性論證與詮釋權利 - 對法學知識的理論反思 -，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 80 以下。

⁸¹ 參王照宇著，理性論證與詮釋權利 - 對法學知識的理論反思 -，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 85。

⁸² 參王照宇著，理性論證與詮釋權利 - 對法學知識的理論反思 -，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 85-86。

▶ 行政命令的區分標準與對應效力

本文立場

	對外或對內的事項內容	母法有無授權條款	授權條款是否具體明確
法規命令的規範效力	具體明確的授權命令	具體明確的授權命令	具體明確的授權命令
	概括授權的施行細則	概括授權的施行細則	
	職權命令		
行政規則的規範效力	行政規則	職權命令	概括授權的施行細則
		行政規則	職權命令
			行政規則

三者當中，本文所欲採取的，是以母法有授權條款，且其內容具體明確之程度符合授權明確性的要求，加上子法明列其授權依據為判準，來決定是否賦予該行政命令法規命令的規範效力，否則僅能具有行政規則的效力。除能否直接對外發生法規範效力外，尚有能否享有判斷餘地的差別，此問題將於次章中討論。

若行政內部事項經由法律授權、對外發布，並且以條文方式行之，是否即具有法規命令之規範效力呢？由於該事項僅屬行政內部事項，與人民權利義務無涉，對法院是否享有判斷餘地亦無影響，故縱賦予法規命令的規範效力也無妨，不至於因此而使得本文所採的形式標準不能使用⁸³。

⁸³ 不同意見請詳參陳敏著，行政法總論，三版，頁 540。