

# 第三章 要件明確性、授權明確性與判斷餘地

## 第一節 要件明確性原則

為貫徹稅捐法定主義，使之不流諸於空談，僅單純要求行政權應受法律之拘束尚有不足，須進一步要求必須將稅捐所連結之構成要件加以盡可能的確定，俾使稅捐義務人能預見其法律效果，行政人員或法官能夠客觀地加以適用，此為稅捐要件明確性的要求<sup>1</sup>。

稅捐為法定之債，其發生之構成要件的規範自應具體明確。在法律適用上以三段論法說明之，係以「稅捐構成要件」為「大前提」，以「課稅事實」為「小前提」，最後導出「稅捐債務」為「結論」<sup>2</sup>。構成要件要適用到具體的案件時，總是必須加以具體化。是以稅捐構成要件相關規定如有不明確，便容易引起稅捐關係上的疑義<sup>3</sup>。所謂要件明確性，其要求的意義便在於必須由立法機關明確加以規定，避免由行政機關或司法機關來具體化<sup>4</sup>，以減少其不安定與解釋上的迴旋空間，增加預見可能性。此亦為憲法第十九條所要求之當然結果，藉此促使一切創設稅捐義務的法律規定，就其內容、標的、目的及範圍必須確定，使稅捐義務人可以預測該項稅捐負擔以及具有計算可能性<sup>5</sup>。

稅捐構成要件明確性之目的亦在於確保法安定性<sup>6</sup>，固然為應付稅捐法之多元化與技術性，不可避免地要使用到不確定法律概念，使成文法規範得以在個案中，透過法官對於不確定法律概念之解釋與運用，有機會針對個案之需求追求個案正義<sup>7</sup>。但國會在制定稅捐法律時，對於抽象而多義的不確定法律概念仍必須慎重使用<sup>8</sup>，特別是待於價

<sup>1</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 26。

<sup>2</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 26。

<sup>3</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 109。

<sup>4</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>5</sup> 參陳清秀著，稅法總論，二版，頁 40。

<sup>6</sup> 法安定性包含有兩層次的概念，其一為「藉由制定法達成之安定」，其二為「關於法本身之安定」。參姜悌文著，行政法學上之明確性原則，國立中興大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 34。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 26。

<sup>7</sup> 參柯格鐘著，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 20。

<sup>8</sup> 參金子宏，租稅法，第八版，頁 81。

值判斷的規範概念，例如「不正當方法」(稅捐稽徵法第四十一、四十二條)、「不合營業常規」(所得稅法第四十三條之一)、「正當理由」(營業稅法第十七條)、「顯著不相當之代價」(遺產及贈與稅法第五條第一項第二、四款)等。基於明確性原則的要求，還是避免引用一般條項較為妥適<sup>9</sup>。

## 第一項 構成要件明確性的審查

關於構成要件明確性的審查，歸納司法審查之意見，其認為立法者使用不確定法律概念時，應符合三要件：(1)意義非難以理解；(2)受規範者可得預見；(3)可經由司法審查加以確認<sup>10</sup>；(4)用語內容不可指涉過於廣泛<sup>11</sup>，如用字譴詞太過於一般、不明確，而接近於內容空洞時，將導致行政機關有恣意濫用公權力之虞，則應認違反明確性原則而歸於無效。是以立法者於立法技術上固得運用不確定法律概念或概括條款，以衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案的妥當性，惟須滿足上述要件。稅法上所使用的不確定法律概念之容許判準，在於國民必須從法律本身，可大致了解行政得請求之內容，以預測其稅捐負擔<sup>12</sup>。例如經驗概念與中間目的跟法律本身之立法目的或旨趣相比較，即較為明確<sup>13</sup>。

稅捐法為了要能夠藉由簡單的規定而能掌握到最多的課稅事實，其常使用具有最少特徵的字眼，以求掌握到最多類型。例如，所得稅法之「所得」以及營業稅法之「銷售」<sup>14</sup>。但以所得為稅捐客體的所得稅，與以銷售或消費為稅捐客體之營業稅，是現行稅法中屬於一般稅的稅目，至於特種稅，即應不允採用此種規範方式<sup>15</sup>。例如，貨物稅條例

<sup>9</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>10</sup> 如釋字第四三二、四四五、四九一、五二一號解釋。

<sup>11</sup> 釋字第五二四號解釋：「內容指涉廣泛，有違法律明確性原則」，而釋字四三二、四九一號亦同此意旨。關於法律明確性原則，詳見姜悌文，行政法學上之明確性原則，國立中興大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月。

<sup>12</sup> 參陳清秀著，稅法總論，二版，頁 41。陳清秀著，論稅法上不確定法律概念，載於氏著稅務訴訟之理論與實務，頁 44-45。

<sup>13</sup> 參金子宏著，租稅法，初版補正七刷，頁 74。

<sup>14</sup> 而稅法本身有其獨立而不同於民法之目的，是以其用語亦未必與民法相同，例如營業稅法第一條所稱之「勞務」，解釋上可同時兼指人、物、權利的勞務。在民法上的用語，所謂的勞務之債應專指人之勞務，至於物的勞務應稱為用益之債，而權利的勞務在民法債編各論尚無明文規範，一般多以授權契約稱之。

<sup>15</sup> 屬於特種稅者，有以所得為稅捐客體之土地增值稅、短期票卷之利息所得稅；有以銷售或消費為稅捐客體之貨物稅、菸酒稅、娛樂稅、證券交易稅、期貨交易稅等。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 39。

當中所規定的「油氣類」<sup>16</sup>、「電器類」<sup>17</sup>、「車輛類」<sup>18</sup>之規定，由於貨物稅條例的各類貨物尚待其後方各款規定將之具體化為特定貨物，且各款均採用列舉方式，應認為具有限定意義，絕非類似所得稅法對所得採用概括之規定<sup>19</sup>。是故，釋字第二七五號解釋認為壓縮機雖未有明文列舉，但仍屬於該條規定的電器類範圍內之見解，似未針對該稅目之特定加以區別審查<sup>20</sup>。

## 第二項 不確定用語之例

不確定法律概念在法釋義學的探討當中，同時又牽涉到文字的抽象性與多義性，是相當複雜而重要的課題之一<sup>21</sup>。一般可區分為經驗或敘述性概念，以及規範或需要填補價值的概念<sup>22</sup>。例如何謂「營業常規」<sup>23</sup>，則恐尚須行政與司法者在個案中加以補充方得以適用。不確定法律概念在法律用語中，隨處可見，甚至較確定法律概念為數更多<sup>24</sup>。

大致上，僅有數量、時間或地點之概念其內容一般可稱明確<sup>25</sup>。但縱使是時間，也曾有如中央法規標準法所規定的「三日」應否將始日算入的爭議<sup>26</sup>。在稅法中使用之例，更是不勝枚舉<sup>27</sup>。表示時間者，如所得稅法施行細則第十七條之一<sup>28</sup>特別就「一年」為

<sup>16</sup> 貨物稅條例第十條規定：「油氣類之課稅項目及應徵稅額如左。」

<sup>17</sup> 貨物稅條例第十一條規定：「電器類之課稅項目及稅率如左。」

<sup>18</sup> 貨物稅條例第十二條規定：「車輛類之課稅項目及稅率如左。」

<sup>19</sup> 所得稅法中的所得被認為是概括規定，其所謂概括所指稱者主要在於：各種可能的所得種類。這在個人之綜合所得之計算，特別指所得稅法第十四條第一項除第一類至第九類所定各項有名所得外，還有不屬於各類所得之第十類：其他（無名）所得。

<sup>20</sup> 釋字第二七五號解釋：「該規則係以此種壓縮機，性質特殊，不僅為冷暖氣機之主要機件，且祇能供裝配汽車冷暖氣機之用，仍屬上開條例修正前第四條第一項第十六款（三）所規定之電器類範圍。」

<sup>21</sup> 參盛子龍著，行政法上不確定法律概念具體化之司法審查密度，國立台灣大學法律研究所博士論文，民國八十七年六月，頁 7-14。

<sup>22</sup> 參陳清秀著，論稅法上不確定法律概念，載於氏著稅務訴訟之理論與實務，頁 42。吳庚著，行政法之理論與實用，增訂五版，頁 111。亦有認為僅規範性概念才是真正的不確定法律概念者，參盛子龍著，行政法上不確定法律概念具體化之司法審查密度，國立台灣大學法律研究所博士論文，民國八十七年六月，頁 14。

<sup>23</sup> 所得稅法第四十三條之一：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」

<sup>24</sup> 參吳庚著，行政法之理論與實用，增訂五版，頁 112。

<sup>25</sup> 參陳敏著，行政法總論，三版，頁 194。

<sup>26</sup> 釋字第一六一號解釋：「中央法規標準法第十三條所定法規生效日期之起算，應將法規公布或發布之當日算入。」同號解釋中，即有陳世榮、姚瑞光、鄭玉波三位大法官發表不同意見書。另外可參姜悌文，行政法學上之明確性原則，國立中興大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 58。

<sup>27</sup> 參陳清秀著，論稅法上不確定法律概念，載於氏著稅務訴訟之理論與實務，頁 45。

<sup>28</sup> 所得稅法施行細則第十七條之一規定：「本法第十四條第一項第七類所稱持有滿一年以上，指自取得之次日起至轉讓之日止，滿三百六十五日以上者。」

定義，因為稅捐法上「年」或「年度」即可能有以日曆年<sup>29</sup>或會計年度<sup>30</sup>、或以一年的天數為準。此規定即屬於行政機關為避免紛爭而於施行細則當中就該概念加以確定。有爭議時，原則上均應承認司法機關享有完整的審查權限<sup>31</sup>。

## 第一款 「情節輕微」與「情節重大」

稅捐稽徵法第四十八條<sup>32</sup>規定有「情節重大」與「獎勵之待遇」，但何種情形或到什麼程度才符合所謂的「情節重大」，未見國會有任何指示，亦無法由字面意義預見。其法律效果亦僅以「得停止其享受獎勵之待遇」帶過，恐亦有違明確性原則。對此未見行政機關發布法規命令或行政規則表達其立場而加以明確化，此意謂著當事人要等到受停止其享受獎勵待遇之處分時，方能得知其是否屬情節重大。此不明確用語使財政部握有廣大迴旋空間，納稅義務人的法律地位也隨之不安定。

相較於此，稅捐稽徵法第四十八條之二<sup>33</sup>規定有「情節輕微」與「一定金額」，這兩個用語在以法規命令「稅務違章案件減免處罰標準」加以明確化。關於情節輕微者，於稅務違章案件減免處罰標準第二十四條<sup>34</sup>規定所謂非屬輕微的內容，藉由排除的方式使何謂「情節輕微」得以進一步明確化。

<sup>29</sup> 例如，所得稅法施行細則第八條第一項規定：「本法第四條第一項第十六款所稱「其交易所得額中，屬於中華民國六十二年十二月三十一日前發生之部分」，指中華民國六十二年日曆年度同種有價證券最後之收盤價格超過其取得成本之部分。」

<sup>30</sup> 例如，所得稅法第二十三條規定：「會計年度應為每年一月一日起至十二月三十一日止，但因原有習慣或營業季節之特殊情形呈經該管稽徵機關核准者，得變更起訖日期。」所得稅法施行細則第二十七條規定：「本法所稱之年度，係指本法第二十三條所規定之會計年度。」

<sup>31</sup> 參盛子龍著，行政法上不確定法律概念具體化之司法審查密度，國立台灣大學法律研究所博士論文，民國八十七年六月，頁 148 以下。對行政規則亦然，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 107、133 以下。

<sup>32</sup> 稅捐稽徵法第四十八條：「納稅義務人逃漏稅捐情節重大者，除依有關稅法規定處理外，財政部並得停止其享受獎勵之待遇。」規定有「情節重大」與「獎勵之待遇」。

<sup>33</sup> 稅捐稽徵法第四十八條之二：「依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。（第一項）前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之。」

<sup>34</sup> 稅務違章案件減免處罰標準第二十四條規定：「納稅義務人、扣繳義務人、代徵人、代繳人有下列情事之一者，不適用本標準減輕或免予處罰：一 一年內有相同違章事實三次以上者。二 故意違反稅法規定者。三 以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者。」

## 第二款 「一定金額」

稅捐稽徵法第二十四條第三項<sup>35</sup>跟同法第四十八條之二規定有「一定金額」的用語。在不論規定限制出境有無違反比例原則的前提下<sup>36</sup>，行政院就此授權制定有「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」，實務上認為本授權條款之目的及範圍足夠明確，且該命令並未逾越母法<sup>37</sup>。本案司法審查的立場似認為在沒有任何標準或最高最低金額限度，而單以「一定金額」的方式進行授權，尚未違反授權明確性，行政院也透過前述辦法將此一定金額明確規定下來<sup>38</sup>。

相較於「稅務違章案件減免處罰標準」也具體化了「一定金額」的數額，惟該數額多寡的決定權在稅捐稽徵法未有明確指示的情況下，俱掌握於財政部的一念之間，單看母法連處罰的最高限額亦完全無法想像。所規定各種金額之中之數量與繁瑣的程度，遠遠超過「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」。其金額或許可因其數量繁多、過於瑣碎，屬於對人民有利事項並有稽徵經濟的考量，而該當「細節性、技術性」事項而以不明確的「一定金額」進行授權。但是在限制出境的額度上，該額度非繁瑣細碎，毋寧是本制度的關鍵所在，且限制出境對人民的限制實屬重大，在國會完全加以指示的情形下，此「一定金額」不能與前述標準相提並論，其不明確的程度已不符要件明確性的要求。是故，本文認為並非涉及金額數字時，即可毫無條件的授權制定行政命令補充之。

<sup>35</sup> 稅捐稽徵法第二十四條第三項規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐達一定金額者，得由司法機關或財政部，函請內政部入出境管理局，限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但其已提供相當擔保者，應解除其限制。其實施辦法，由行政院定之。」

<sup>36</sup> 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。

<sup>37</sup> 參釋字三四五號解釋：「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」，係依稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項之授權所訂定，其第二條第一項之規定」但該辦法第四條規定：「依第二條規定限制營利事業負責人出境後，如營利事業之負責人有變更時，應以變更後之負責人為限制出境對象。但經查明變更後原負責人仍屬該營利事業之受僱人、股東、合夥人或為變更後負責人之配偶、三親等以內之親屬者，應繼續限制其出境。」已超出母法文義甚多，似難肯認其與法律保留原則相符。

<sup>38</sup> 限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第一條規定：「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐或關稅逾法定繳納期限尚未繳納，其欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新台幣五十萬元以上，營利事業在新台幣一百萬元以上者，由稅捐稽徵機關或海關報請財政部函請內政部入出境管理局限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。（第一項）前項欠繳稅款或罰鍰移送法院裁罰或強制執行者，由法院依職權或依稅捐稽徵機關或海關之聲請，函請內政部入出境管理局限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。（第二項）第一項所稱之個人或營利事業，欠繳應納稅捐或關稅，在行政救濟程序終結前，個人在新台幣七十五萬元以上，營利事業在新台幣一百五十萬元以上者，稅捐稽徵機關或海關得報請財政部函請內政部入出境管理局限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。」

### 第三款 「劇烈」變動

遺產及贈與稅法第二十八條：「凡已在證券交易所上市（以下稱上市）或證券商營業處所買賣（以下稱上櫃）之有價證券，依繼承開始日或贈與日該項證券之收盤價估定之。但當日無買賣價格者，依繼承開始日或贈與日前最後一日收盤價估定之，其價格有劇烈變動者，則依其繼承開始日或贈與日一個月內各日收盤價格之平均價格估定之。（第一項）有價證券初次上市或上櫃者，於其契約經證券主管機關核准後，至掛牌買賣前，應依繼承開始日或贈與日該項證券之承銷價格或推薦證券商認購之價格估定之。」規定有「劇烈變動」的不明確用語，該要件將影響股票價值的確定，也隨之影響到人民遺產及贈與稅的負擔數額。

本用語在細則中缺乏闡釋性的規定，亦未見其他說明的解釋性行政規則，人民無法藉由其他資訊得知該用語之內容，自亦難以預見及計算稅捐數額。該當與否的判斷，似即落入行政機關之個案裁量中。此時是否應容許行政機關就該認定享有判斷餘地呢？若不承認其有判斷餘地，則一旦就此發生爭執，在法院裁判之前，應繳稅捐之數額仍屬懸而未決的狀態；若承認行政機關於此處享有判斷餘地，則恐行政機關發生恣意認定而浮濫虛增稅捐負擔，對人民反更加不利。是故，本文認為此處應承認法院有完整的審查權。而確實的解決之道，尚待行政與司法機關儘快的透過說理來形成一個徵納雙方都能夠接受的共識。

### 第四款 「實際需要」

所得稅法第一百條之一第二項：「依本法規定應補或應退之稅款在一定金額以下之小額稅款，財政部得視實際需要，報請行政院核定免徵或免退該項稅款。」之規定中，明文授權財政部得視「實際需要」決定免徵或免退小額稅款。

就此不確定法律概念而言，觀該用語似乎欲完全將之委諸於財政部的判斷。除條文中規定應經行政院核定的行政監督外，司法機關似無介入之餘地。就此，法院似應承認行政機關的判斷餘地，尊重其決定而不予介入審查。

## 第五款 「交際費」

現行所得稅法第三十七條對於有關交際費的認列規定<sup>39</sup>，設有重重限制，其限制相對上較其他科目為嚴苛。但就所謂交際費之意義內涵為何，相關稅捐法定並無具體明確的規定，解釋上也並非全無疑義<sup>40</sup>，仍具有相當程度的不確定性。並且，交際費尚須與佣金手續費、捐贈、廣告宣傳費、員工福利、販賣促進或銷貨折讓等加以區分<sup>41</sup>，而各科目中仍以被歸屬於交際費時，對稅捐義務人最屬不利，是以仍須更多有助於其意義內涵與類型特徵在行政與司法實務中呈現，使此用語的外延與內涵更加明確。

就此，行政院五十一年判字第三五號判例表示：「交際費應指交易成立時直接支付之交際應酬或餽贈物品之費用而言...為推廣業務或維持其商業地位而贈送之剪刀，自不能列為交際應酬費用」，但此定義似有過狹，而無法滿足營利事業的實際需求<sup>42</sup>。但無論如何，就此用語之確實內涵，行政機關應不享有判斷餘地，而不得拘束司法機關。

## 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

概括條款主要的特性，在於其意義內涵具有相當大的解釋空間，有比較不明確的現象，這使得概括條款在某個程度上，會因不夠明確而影響到法安定性。但由於立法上無法避免使用概括條款，為防止其超出可容忍的範圍，立法者必須盡可能明確的表示出其價值及目標的決定，建立有較大共識基礎的價值觀<sup>43</sup>。立法時可以用概念限定的方式加以規範，否則必須注意到做為例示的項目間，應具有共同而足以有指示作用的存在或規

<sup>39</sup> 由於條文內容過長，茲舉所得稅法第三十七條第一項第一款為例：「業務上直接支付之交際應酬費用，其經取得確實單據者，得分別依左列之限度，列為費用或損失：一 以進貨為目的，於進貨時所直接支付之交際應酬費用：全年進貨貨價在三千萬元以下者，以不超過全年進貨貨價千分之一點五為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過全年進貨貨價千分之二為限。全年進貨貨價超過三千萬元至一億五千萬者，超過部分所支付之交際應酬費用，以不超過千分之一為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過千分之一點五為限。全年進貨貨價超過一億五千萬至六億元者，超過部分所支付之交際應酬費用，以不超過千分之零點五為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過千分之一為限。全年進貨貨價超過六億元者，超過部分所支付之交際應酬費用，以不超過千分之零點二五為限；經核准使用藍色申報書者，以不超過千分之零點五為限。」

<sup>40</sup> 參陳清秀著，現行稅法規定交際費認列合理性之探討，載於財稅研究，三十卷四期，頁 33-34。

<sup>41</sup> 參陳清秀著，現行稅法規定交際費認列合理性之探討，載於財稅研究，三十卷四期，頁 35-38。

<sup>42</sup> 參陳清秀著，現行稅法規定交際費認列合理性之探討，載於財稅研究，三十卷四期，頁 33。

<sup>43</sup> 參姜悌文著，行政法學上之明確性原則，國立中興大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 64。

範上特徵。

概括條款的規定模式，使用在對人民有利的事項時則較無關係。例如營業稅法第八條第一項第五款：「左列貨物或勞務免徵營業稅：五 學校、幼稚園與其他教育文化機構提供之教育勞務及政府委託代辦之文化勞務。」之規定。但在限制人民權利、課予負擔的領域，尤其是在稅法中使用概括條款時，更應抱持審慎的態度。以下茲以司法審查發生過的案例說明之。

## 第一款 釋字五二一號解釋

「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，運用概括條款而為相應之規定，業經本院釋字第四三二號解釋闡釋在案。為確保進口人對於進口貨物之相關事項為誠實申報，以貫徹有關法令之執行，海關緝私條例第三十七條第一項除於前三款處罰虛報所運貨物之名稱、數量及其他有關事項外，並於第四款以概括方式規定「其他違法行為」亦在處罰之列，此一概括規定，係指報運貨物進口違反法律規定而有類似同條項前三款虛報之情事而言。就中關於虛報進口貨物原產地之處罰，攸關海關緝私、貿易管制有關規定之執行，觀諸海關緝私條例第一條、第三條、第四條、貿易法第五條、第十一條及台灣地區與大陸地區人民關係條例第三十五條之規定自明，要屬執行海關緝私及貿易管制法規所必須，符合海關緝私條例之立法意旨，在上述範圍內，與憲法第二十三條並無牴觸。至於依海關緝私條例第三十六條、第三十七條規定之處罰，仍應以行為人之故意或過失為其責任條件，本院釋字第二七五號解釋應予以適用，併此指明。」

## 第二款 釋字五二二號解釋

「對證券負責人及業務人員違反其業務上禁止、停止或限制命令之行為科處刑罰，涉及人民權利之限制，其刑罰之構成要件，應由法律定之；若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，其授權之目的、內容及範圍應具體明確，而自授權之法律規定中得預見其行為之可罰，方符刑罰明確性原則。中華民國七十七年一月二十九日修正公布之證券交易法第一百七十七條第三款規定：違反主管機關其他依本法所為禁止、停止或限制命令者，處一年以下有期徒刑、拘役或科或併科十萬元以下罰金。衡諸前開說明，其所為授權有科罰行為內容不能預見，須從行政機關所訂定之行政命令中，始能確知之



情形，與上述憲法保障人民權利之意旨不符，自本解釋公布日起，應停止適用。證券交易法上開規定於八十九年七月十九日經修正刪除後，有關違反主管機關依同法所為禁止、停止或限制之命令，致影響證券市場秩序之維持者，何者具有可罰性，允宜檢討為適當之規範，併此指明。」

### 第三款 比較與評析

釋字五二一與五二二號解釋，其所涉及之條文都是採用「其他」的概括條款句型。其例示事項與概括用語試整理如下：

釋字	概括授權	例示規定
521	「其他」違法行為。	虛報所運貨物之名稱、數量或重量。
		虛報所運貨物之品質、價值或規格。
		繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。
522	違反主管機關「其他」依本法所為禁止、停止或限制之命令者	違反第三十一條第一項、第三十四條、第四十條、第四十一條、第四十五條、第四十六條、第五十條第二項、第一百十九條、第一百二十八條、第一百五十條或第一百六十五條之規定者。
		違反主管機關依第六十一條所為之規定者。

釋字第五二二號解釋中，其所涉及之法規範乃證券交易法第一七七條第三款<sup>44</sup>，以罪刑法定主義為據，認為不得授權以行政命令補充之，縱使能從行政命令中確知其內容者，亦不允許。縱使財政部發布有「證券商負責人與業務人員管理規則」<sup>45</sup>加以具體化，仍屬違憲。亦即認為該部分要件應適用國會保留原則，不得委任立法，自不得以法規命令做為法源依據。準此以言，則涉及以刑罰為手段者，不但不能授權行政機關以法規命令制定之，於國會法當中亦不適宜使用概括性用語，否則皆有違憲之嫌。

罪刑法定主義與稅捐法定主義同樣要求其構成要件應以國會法定之，主張之內容具有高度之相似性，上述推論至少可適用於稅捐實體規定。在釋字五二一號解釋中未見有

<sup>44</sup> 證券交易法第一七七條：「有左列情事之一者，處一年以下有期徒刑、拘役或科或併科十萬元以下罰金：一、違反第三十一條第一項、第三十四條、第四十條、第四十一條、第四十五條、第四十六條、第五十條第二項、第一百十九條、第一百二十八條、第一百五十條或第一百六十五條之規定者。二、違反主管機關依第六十一條所為之規定者。三、違反主管機關其他依本法所為禁止、停止或限制之命令者。」

<sup>45</sup> 民國八十七年十二月一日修正前，證券商負責人與業務人員管理規則第一條規定：「本規則依證券交易法第五十四條第二項及第七十條規定訂定之。」

用以具體化之法規命令，但司法審查的結果似乎認為較釋字五二二號解釋中有公布者更具體明確，故與憲法並無抵觸，兩者相較之下，似有矛盾之處。論其法律效果，前者為稅捐裁罰，後者為短期自由刑與罰金，同屬裁罰性質，無本質上絕對的差異，也無必須給予差別對待的正當性基礎。但大法官在釋字五二一號中，卻未針對由該例示事項亦難以預見概括事項之內容提出質疑，亦未見有其他大法官發表協同或不同意見書。兩時間點如此相近的解釋間，其審查結果存有不一貫之處，究係因何標準定其寬嚴，頗令人難以捉摸。

## 第四款 小結

概括條款所指涉的範圍與內涵，必須由其概括用語、例示用語、例示用語的共同特徵，以及在概括用語前或後的定義或概念來推知。

從立法技術而言，立法常有例示規定與概括規定並存，乃因一規範概念所得涵攝之事物類型不夠明確或範圍廣泛，立法者以例示規定表現此類型之典型社會事實，並輔以概括性規定以免繁複或掛一漏萬。對概括性規定之解釋適用，即必須從相關例示規定中探尋事物之共同特徵，以確認所欲規範的事物究竟為何，然後，再行判斷系爭事實是否具備這些共同特徵而為所欲規範之事物類型所涵蓋，如此方有引用概括規定之餘地。蓋依民主法治國家原則，為了界定立法與行政權限的範圍以及實踐租稅正義，有關租稅義務及優惠之規定，雖不排除概括性規定，但仍要求必須有「一定程度的明確性」方為合憲<sup>46</sup>。故無論是國會法或行政立法，凡使用概括條款時都必須要注意此法體系上之要求，未可漫無限制而隨意訂之。

## 第二節 授權明確性的必要與實益

稅捐法定主義要求稅捐構成要件必須適用國會保留原則，但我國現行法制實踐的狀況，卻未盡相符。首先是其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，或甚至行政規則。此種在法源上的調整，應經過適當的利

<sup>46</sup> 詳參釋字五二八號解釋蘇俊雄大法官部分不同意見書。另可參照德國聯邦憲法法院判決，BVerfGE 23,63(73)，轉引自釋字五二八號解釋蘇俊雄大法官部分不同意見書。

益權衡後方得為之，且該犧牲應有明確的法律授權<sup>47</sup>。

在司法審查實務上，雖肯認稅捐法定主義的要求，卻又認為仍可授權行政機關制定之。但就該授權同時定下授權明確性的限制，以維護法治國家之法律保留原則，不致因空泛抽象之授權，導致形同將立法權讓渡與行政權，而有違權力分立原則<sup>48</sup>。一般而言，授權明確要求的審查標準並非一成不變，授權事項若涉及對人民基本權利的干預，如課徵稅捐即應適用較嚴格的審查標準；反之，授權事項若對人民有利，如免稅與寬減額，或涉及多樣性繁瑣的事實或有迅速適應經濟情事變遷之必要的事情關係，則授權明確性之審查即無妨從寬<sup>49</sup>。但整體言之，稅法領域仍應適用較嚴格之審查標準。

合格的授權條款須具備：(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，以此為依據的法規命令方屬適格。前兩者屬於形式外觀上的存在，後者屬於實質上程度的問題。對稅法施行細則而言，由於授權來源於母法中有明定，於子法中也加以明列，故其有無授權之「存在」已非問題重心，法規範所關注之點即轉移到授權的「程度」此一問題上。必須注意的是，授權明確性的要求並不是認為立法者的授權規定必須要明確到讓行政機關完全沒有自由思考與決定的空間，毋寧說預留給被授權機關的空間，不僅在現實上有其必要，在法理上也是授權明確性所允許。唯一的要求是，行政機關的思考與意圖必須集中在立法者授權其解決的特定問題上，並且必須遵守立法者所指示之方針、目標的限制<sup>50</sup>。

值得注意的是，概括授權條款究竟授與了行政機關什麼樣的權限，使之可以在何種範圍內就哪些事項制定法規命令？在德國法上，其基本法對於行政命令的訂定立下層層防範機制，除要求形式上要有法律的授權，更針對於授權規定的實質內容要求母法的授權規定本身必須明確規定此項授權之目的、內容、與範圍<sup>51</sup>。若授權規定本身過於籠統，未能符合此項授權明確性之要求，則不僅該授權母法本身違憲、無效，則根據該授權所訂定之行政命令亦因失其授權依據而歸於無效。此一設計的主要目的在防止行政命令的濫用：從立法者方面言之，禁止國會以空白、概括授權方式逃避自己立法責任；從行政

<sup>47</sup> 至於見解的變更則應充分考量其相關之信賴的保護。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。

<sup>48</sup> 參陳敏著，行政法總論，三版，頁 524-525。

<sup>49</sup> 參許宗力著，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 255。

<sup>50</sup> 參許宗力著，行政命令授權明確性問題之研究，載於法與國家權力，頁 229。

<sup>51</sup> 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，增訂二版，頁 216。

權方面言之，避免行政權藉概括授權之便僭越立法者地位以命令代替法律<sup>52</sup>。

## 第一項 授權字眼與授權條款之有無

審查授權是否明確的前提為授權條款之存在，而授權條款做為國會授權的意思表示，必須由國會所通過之形式意義法律，才可以將國會本身部分的權力授與出去<sup>53</sup>。某一法律條文是否屬於「授權條款」，繫於條文之中是否有授權字眼以表達其授權意旨。重點在於該字眼之使用，是否已經足以表達出立法機關將自身之立法權委諸行政機關的意思。

本文採取由條文的外觀形式上有無授權字眼，判斷有無移轉立法權之意思。以所得稅法為例，其第三條之二第四項與第一二一條都使用「由『某行政機關』『定、發布、制定...○○○』之」字眼<sup>54</sup>，已足以表示將抽象規範制定權的一部份委諸行政機關，屬於授權條款。由於委任立法涉及權力分立原則之突破以及立法機關放棄自己部分權責，故當嚴格審查之。在我國法制尚非十分進步，行政權高漲之下，尤不能認為因母法有缺漏、未完備時，即以立法機關既然制定本法則自有使其施行之企圖為理由，進而認定國會就該缺漏部分有授權的意味，如證券交易所課徵所得稅注意事項、修正前之外銷品沖退原料稅捐辦法<sup>55</sup>以及修正前營利事業所得稅查核準則等，皆屬違反之例，其母法本身皆欠缺授權制定該法規命令之條款<sup>56</sup>。

在母法具有授權條款時，授權命令必須引證做為授權之依據。在表明該依據時，須具體至該法律的條、項、款等，不得含混為之<sup>57</sup>。例如，營利事業所得稅查核準則第一

<sup>52</sup> 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，增訂二版，頁 216-217；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 77。

<sup>53</sup> 參姜悌文著，行政法學上之明確性原則，國立中興大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 40。

<sup>54</sup> 所得稅法第三條之二第四項：「前三項受益人不特定或尚未存在者，應以受託人為納稅義務人，就信託成立、變更或追加年度受益人享有信託利益之權利價值，於第七十一條規定期限內，按規定之扣繳率申報納稅；其扣繳率由財政部擬訂，報請行政院核定發布之。」第一二一條：「本法施行細則，營利事業登記規則及固定資產耐用年數表，遞耗資產耗竭率表等，由財政部擬訂，呈請行政院核定公布之。」

<sup>55</sup> 現行名稱已改為外銷品沖退原料稅辦法，並已於母法增列授權條款。載於網頁：

<http://db.lawbank.com.tw/Scripts/Query4A.asp?FullDoc=all&Fcode=G0050023>, visited at 2003/3/6.

<sup>56</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 88-92。

<sup>57</sup> 參姜悌文著，行政法學上之明確性原則，國立中興大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 41。

條<sup>58</sup>規定即違反此要求，除未詳列各母法之授權依據，如為滿足其授權依據而修正通過的所得稅法第八十條第五項<sup>59</sup>外，尚有「其他有關法令之規定」的規定，縱使各該法令具有授權條款，但子法此種規範方式亦因不符授權明確之要求而屬無效。

## 第二項「先例示後概括」的授權方式

另有「先例示後概括」的條文規範方式，由於其具體內容尚待其他機關加以補充，從此角度觀之也成為一種授權。且無論是以同一款項、同一條或者同一章節為範圍來規定，皆不脫先例示後概括的形式<sup>60</sup>。

享有權限填補此概括規定之內容的，是負責執行的行政機關與負責裁判的司法機關。無論是行政或司法機關，在適用概括規定時，都是居於立法者的地位進行法律補充的工作，因此引起立法權移轉至其他憲法機關之疑慮<sup>61</sup>。此時立法者已自承無意願或無能力就其所欲規範之事項以通常的語言文字加以描述且進一步將問題之解決交給行政與司法機關，使其在個案中自行認定。但概括條款若過於含混籠統，將近似空白規定而成所謂空白條款<sup>62</sup>，故應注意法律明確性的問題。

若條文規定是先有概念或定義的描述，再接先例示後概括的形式，則例示語句具有

<sup>58</sup> 營利事業所得稅查核準則第一條：「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>59</sup> 中華民國九十二年一月十五日總統華總一義字第 09200006870 號令修正公布後，今所得稅法第八十條第五項規定：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」其立法理由為：「考量稽徵機關對於所得稅案件進行調查、審核時，宜有一致之規範，財政部目前訂有營利事業所得稅結算申報書查審要點、營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法及營利事業所得稅查核準則等規定，惟尚乏法律授權依據，為達課稅公平之目標，並為適應快速變遷之工商社會，該等要點、辦法及準則之內容，勢須經常配合修正，為維持其機動性，宜以法規命令之方式為之，又對綜合所得稅案件亦有訂定相關規定之必要，爰基於目前及未來對所得稅案件進行調查、審核之需要，依行政程序法第一百五十條第二項規定，增訂第五項授權財政部就稽徵機關對所得稅案件進行調查及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計畫項目之查核訂定相關辦法及準則，俾資遵循。」

<sup>60</sup> 參姜悌文著，行政法學上之明確性原則，國立中興大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 62-63。

<sup>61</sup> 參秦季芳著，概括條款之研究，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，頁 25。之所以在法律領域之中使用概括條款，其原因不一而足。主要是法律用語多由日常語言借用而來，且都取向於事實、價值，故其多義乃不可避免。立法者的職能即在於將此等事實成文化，是以不免使用有欠清晰之文字以構成法律概念之情形。而概括條款亦可能意味著立法者對法律適用者的授權規定，一來可避免立法體例的繁瑣，二來可避免掛一漏萬，且某程度上可以兼顧個案正義。是以在學說之討論中，經常將此種因文字的開放性所引起的不圓滿狀態，歸為法律之漏洞，而稱作「授權補充的漏洞」或者「法內漏洞」。參黃茂榮著，法學方法與現代民法，增訂三版，頁 333，338-343。

<sup>62</sup> 參羅傳賢、蔡明欽著，立法技術，民國八十一年初版，頁 153。

說明前方概念之作用，而後方概括語句發揮對該概念之舉例有掛一漏萬之功用。例如所得稅法第十四條第一項第九類先規定「退職所得」，再舉例「個人領取之退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸及非屬保險給付之養老金」說明之，最後以「等所得」做為概括條款<sup>63</sup>。但當前方缺乏概念或定義的描述，僅存在先例示後概括的句型時，則將更不明確。

概括條款的規定模式，使用在對人民有利的事項時，固無不妥，如營業稅法第八條第一項第五款：「學校、幼稚園與其他教育文化機構...」之規定<sup>64</sup>。但在限制人民權利、課予負擔時，則應審慎為之。例如海關緝私條例第三十七條第一項除前三款例示外，該第四款規定「其他違法行為」即為概括條款<sup>65</sup>。此時如能落實明確化原則，將有助於減少此類紛爭，並緩和公權力機關與人民之間的衝突。

## 第一款「其他」的用法 - 以釋字五二一號解釋為例

概括條款的用語，以「其他」、「等」最為多見。以「其他」所帶領者，其條文前段應有例示規定，法律條文係利用例示用語加上概括用語來針對類似事項繁多之部分制定規範。又因類似事項繁多，無法一一列舉，若僅訂定概括規定，恐行政機關或司法機關在適用之際，解釋漫無限制，有失明確。是故兩者相加，以濟其窮，由例示事項與概括文句相互限制，法諺有云：「例示事項之末，所加之概括文句，不包括與所列事項中明示事物性質相異之事項」<sup>66</sup>。換言之，例示事項屬於概括文字所規範的事項之一，而概括文句則不能包括與例示事項性質不相同或不具共同特徵之事項<sup>67</sup>。概括文句所示事項，不得概括其全體，而必須將與例示事項性質不同之事項除外，所以才說概括文句意

<sup>63</sup> 所得稅法第十四條第一項第九類：「退職所得：凡個人領取之退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸及非屬保險給付之養老金等所得。但個人領取歷年自薪資所得中自行繳付儲金之部分及其孳息，不在此限。」

<sup>64</sup> 營業稅法第八條第一項第五款：「左列貨物或勞務免徵營業稅：五 學校、幼稚園與其他教育文化機構提供之教育勞務及政府委託代辦之文化勞務。」

<sup>65</sup> 海關緝私條例第三十七條第一項規定：「報運貨物進口而有左列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額二倍至五倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一 虛報所運貨物之名稱、數量或重量。二 虛報所運貨物之品質、價值或規格。三 繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。四 其他違法行為。」釋字五二一號解釋：「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，運用概括條款而為相應之規定。於第四款以概括方式規定「其他違法行為」亦在處罰之列，此一概括規定，係指報運貨物進口違反法律規定而有類似同條項前三款虛報之情事而言。」亦持此看法。

<sup>66</sup> A general clause of remainder does not embrace those thing which are not of the same kind with those which had been special mentioned. 詳參羅傳賢、蔡明欽著，立法技術，民國八十一年初版，頁 154-155。

<sup>67</sup> 參林鳳珠著，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國七十四年七月，頁 116。

義的範圍受到例示事項之限制。透過例示事項共同特徵的選取或共同性質的推演，進行解釋而使之明確化，方不致使概括文句的意涵外延失去控制，形成包山包海的巨獸。未規定概念或定義而僅有例示事項時，由於尚須由各該例示事項中探討及推敲其共同特徵或中心意義，此時可否透過例示事項的推演使概括事項得以預見或明確化，仍須視各該條款於個案中決定。司法審查中有認為僅前文的例示規定尚屬不足，仍須在授權條款中另有指示，否則仍違反授權明確性之例<sup>68</sup>。

以釋字五二一號解釋所涉規範為例<sup>69</sup>，該概括用語「其他違法行為」若不須具備列舉事項的共同特徵，則任何違法行為皆可包含於此，其外延因失去控制而過廣之不當，明顯可見。大法官就此雖有言：「此一概括規定，係指報運貨物進口違反法律或法律明確授權之命令規定而有類似同條項前三款虛報之情事而言，此乃目的性解釋所當然」做為推論基礎，卻並未先行解析前三款之共同性質，反以貿易管制與海關緝私做為其合憲理由<sup>70</sup>。實際上貿易管制之目的與其他三款例示的稅捐規定並無相關，且非稅法就國庫目的之外所應考慮之事項，再者其他三款稅法規定亦非用以做為貿易管制之手段<sup>71</sup>。其推論似有不足之處，按其所述理由亦恐難以得出合憲結果<sup>72</sup>。

位於概括用語之後的文字，也會有助於其內含之特定與具體化。例如所得稅法中規定的「其他收益」<sup>73</sup>、「其他以技藝自力營生者」<sup>74</sup>，但相較於此，「其他違法行為」即

<sup>68</sup> 參釋字第五二四號解釋：「全民健康保險法第三十九條 第十二款規定：「其他經主管機關公告不給付之診療服務及藥品」，主管機關自應參酌同條其他各款相類似之立法意旨，對於不給付之診療服務及藥品，事先加以公告，尚不能捨棄該款而發布規章另作其他不為給付之除外規定。若認上開法律第三十九條第十二款之規定仍有不足，自得於法律中增訂或另立具體明確之授權條款，以應實際需要並符法律保留原則」

<sup>69</sup> 海關緝私條例第三十七條第一項規定：「報運貨物進口而有左列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額二倍至五倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一 虛報所運貨物之名稱、數量或重量。二 虛報所運貨物之品質、價值或規格。三 繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。四 其他違法行為。」

<sup>70</sup> 釋字五二一號解釋：「台灣地區與大陸地區貿易，非經主管機關許可，不得為之。凡此均顯示，政府基於維護國家安全及經濟貿易正常發展等政策目的，得禁止或限制與特定國家或地區之貿易。上開規定之執行，均以進口貨物原產地之認定為基礎，若進口人得就貨物之原產地為不實之申報，則國家貿易管制政策勢將難以實現。是關於虛報進口貨物原產地之處罰，攸關海關緝私、貿易管制有關規定之執行，觀諸前述海關緝私條例、貿易法及台灣地區與大陸地區人民關係條例之相關規定，要屬執行海關緝私及貿易管制法規所必須，符合海關緝私條例之立法意旨，在上述範圍內，與憲法第二十三條並無牴觸。」

<sup>71</sup> 若是走私禁止進口的貨物，則僅有沒入的問題，而無補稅必要，兩者屬不同議題。

<sup>72</sup> 另外單獨就大法官解釋而論，裁罰行為能否以概括規範之方式甚或容許概括授權，大法官 521 號解釋之見解似亦與歷來標準有所出入。

<sup>73</sup> 所得稅法第八條第一項第十一款：「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：一一 在中華民國境內取得之其他收益。」

<sup>74</sup> 所得稅法第十一條第一項：「本法稱執行業務者，係指律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥師、助產士、著作人、經紀人、代書人、工匠、表演人及其他以技藝自力營生者。」

過於廣泛而不具限縮特定之效果。

## 第二款「等」的用法 - 以釋字一七三號解釋為例

含有「等」字的條款，例如土地稅法第五條第三項：「所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉」之規定。該「等」字意義究竟為何，曾發生爭議，其可能為：(1) 概括用語：除前述所指事項外，尚有其他事項；(2) 停頓語氣：表示想當然爾，為句點的表示方式。造成中出現「等」字時，前述各事項究竟是例示或列舉事項的疑義<sup>75</sup>。對此曾有大法官表示此規定並非概括規定，故上列所揭事項屬列舉<sup>76</sup>。惟釋字一七三號解釋多數意見與學者表示「一般法令規定，於揭出一個或數個事項後，緊接用一等字，除有別異解釋之特別理由外，該等字所包含之事項，須解為與例示事項具有規範相同性質之重要性者，始為相當」<sup>77</sup>，認為所揭事項屬例示。實際上由於無償移轉者仍可能包含未明文舉出之信託移轉，且就一般通念與字典解釋觀之，以「等」字為概括用語較為可採<sup>78</sup>。

但所得稅法第一百二十一條：「本法施行細則，營利事業登記規則及固定資產耐用年數表，遞耗資產耗竭率表『等』，由財政部擬訂，呈請行政院核定公布之」，其中「等」字若解為概括用語，即難得知其具體範圍與內容為何，勢必違反授權明確性，故此時即不宜解為概括用語。是以，在使用「等」字之場合，恐尚須個案認定。若不構成概括用語時，則自不構成授權而非屬授權條款。

<sup>75</sup> 參林鳳珠著，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國七十四年七月，頁117。

<sup>76</sup> 釋字第一七三號不同意見書一：「本席淺見認為：關於課人民納稅義務之法律條文，於列舉一事項或數事項之末，綴以「等」字，而由稅務主管機關以命令釋示，未經列舉之事項，係包括於「等」字之內，應與已列舉者同，亦負納稅之義務者，該部分之法律及命令，均已違背租稅法律主義而抵觸憲法。」

<sup>77</sup> 釋字第一七三號解釋理由書：「所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉並非以遺贈及贈與為限，此觀其下列有「等方式之移轉」六字甚明。財政部(六七)臺財稅第三四八九六號函其理由雖有未洽，但關於向無償移轉而取得所有權人徵收土地增值稅之部分，核與土地稅法第五條第一項第二款及同條第二項規定並無不符，自不受上開施行細則規定之影響，亦難認為與憲法第十九條有所抵觸。又共有土地因分割而移轉，其共有所取得之土地價值與依其應有部分所算得之價值相等，如於分割時該土地有漲價情形，應否課徵土地增值稅，不在聲請解釋範圍內，無庸解釋，併予敘明。」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117。

<sup>78</sup> 參林鳳珠著，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國七十四年七月，頁118。



## 第三項 制定與否及選擇表現形式之權

有授權條款時，行政機關即有就該授權事項下決定的權限，有疑問者是其有無義務制定法規命令。亦即，授權條款賦予行政機關具體化的任務時，是否應訂定相應的法規性命令先行公布？或等待特定個案發生時再行發布行政規則統一內部意見？或可完全不表示一般性看法，僅於個案的行政處分所附理由中記載即可？甚或認為稅捐處分得不記明理由<sup>79</sup>，而不以任何形式加以具體化？

授權條款雖構成國會移轉一部份立法權限給行政機關，但授權條款當中無明文規定有授權裁量或是否制定的裁量時，行政機關即不得對「是否」訂定該法規性命令享有裁量權。縱使視為裁量，如就法律目的或立法意旨整體而言，沒有命令的輔助就無法執行時，行政機關即有訂定命令之積極作為義務，捨此之外別無其他合法選擇，相當於裁量萎縮至零<sup>80</sup>與此情況類似但不相同的例子，如上級行政機關對下級行政機關有所指示，在所得稅法施行細則第十三條第一項規定各地區國稅局應擬訂輔導執行業務者設帳的實施辦法，但是至今仍查無類似辦法<sup>81</sup>。

### 第一款 有授權 - 有指定名稱

如何探知母法是授權行政機關制定法規性命令，除前述解釋所稱之「依一定程序」，應指如：「由財政部擬訂，報請（呈請）行政院核定後發布之」<sup>82</sup>、「由各省（市）政府依本法擬訂，送財政部核備」<sup>83</sup>、「由直轄市及縣（市）政府依本法分別擬訂，送財政部備案」<sup>84</sup>、「由行政院定之」<sup>85</sup>或「由財政部定之」<sup>86</sup>的文句，包含有制定的組織管轄與訂定程序。另外，似亦可由母法授權條款中所列之子法名稱，是否屬中央法規標準法所

<sup>79</sup> 行政程序法第九十七條第一項第三款：「書面之行政處分有下列各款情形之一者，得不記明理由：三、大量作成之同種類行政處分或以自動機器作成之行政處分依其狀況無須說明理由者。」

<sup>80</sup> 詳參許宗力著，訂定命令的裁量與司法審查，載於氏著憲法與法治國行政，頁 191-192。

<sup>81</sup> 所得稅法施行細則第十三條第一項：「本法第十四條第一項第二類關於執行業務者之設帳，應由財政部各地區國稅局擬訂輔導實施辦法，報請財政部核定之。」詳參柯格鐘著，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 57-58。

<sup>82</sup> 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、營業稅法第五十九條、印花稅法第三十條、菸酒稅法第二十條、關稅法第五十八條。

<sup>83</sup> 娛樂稅法第十七條。

<sup>84</sup> 房屋稅條例第二十四條。

<sup>85</sup> 土地稅法第五十八條。

<sup>86</sup> 遺產及贈與稅法第五十五條。

稱「規程、規則、細則、辦法、綱要、標準或準則」來判斷<sup>87</sup>。此時，即不適當認為中央法規標準法所規定的名稱要求只有訓示規定的效力。雖具體名稱之指定在現行稅法授權命令中屬於少數，但透過名稱之確定，對該授權條款之明確性亦有助益。

對「施行細則」而言，目前主要稅法的施行細則與其母法所用名稱大致上相同，且為了明確而容易辨認，宜當成指定名稱處理，而非僅僅指示法規命令的類型。除施行細則部分在授權條款與行政立法的名稱上具有高度一致性外，尚有如營利事業登記規則、統一發票給獎辦法等例。

## 第二款 有授權 - 未指定名稱或表現形式

如前述明確者實屬少數，大多數的委任立法是直接以規範事項的內容與範圍指稱，或以代稱指稱者，並未指定完整名稱<sup>88</sup>。此時所產生的問題是：授權機關所制定的一般性規範之表現形式是否受有拘束？

例如行政機關按土地稅法第六條受委任立法之託，有訂定法規命令之義務。並就此授權公布有「土地稅減免規則」，以法規命令的形式進行具體化。但如稅捐稽徵法第十一條之一第一項第四款規定「其他經財政部核准，易於變價及保管，且無產權糾紛之財產」<sup>89</sup>，財政部就該核准，是否有義務於事前公布法規命令？單純就字面觀察，尚難得出明確解答。對此，實際上公布有「黃金外幣及上市有價證券作為擔保品計值辦法」以資遵循。此辦法之公布，使相關當事人得於事前知悉其法律上地位，不必另外請求解釋函令，或於申請後等待核准與否的行政處分，方能確定是否為適格之擔保品，以進行經

<sup>87</sup> 但是像「原則」(外國營利事業收取製造業及其相關技術服務業之權利金暨技術服務報酬申請免稅案件審查原則)、「要點」(抵繳遺產稅或贈與稅實物管理要點、稅捐稽徵機關處理以土地或房屋抵繳遺產稅或贈與稅同時抵繳其他稅費聯繫作業要點)、「須知」(會計師辦理所得稅查核簽證申報須知)、「程序」(進口供冷凍冷藏設備用主機或冷媒壓縮機提供擔保作業程序)、「規定」(台北市稅捐稽徵處使用牌照稅小額退稅工作簡化補充規定)、「手冊」(海關代徵營業稅稽徵作業手冊)等等五花八門的名稱，亦所在多有。至於其法律性質或違反中央法規標準法之法律效果，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 86-87；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。

<sup>88</sup> 例如土地稅法第六條後段：「其減免標準及程序，由行政院定之。」關稅法第四十四條第三項規定：「第一項第二款至第六款、第十款、第十五款、第十六款及第十九款所定之免稅範圍、品目、數量及限額之辦法，由財政部定之。」同法第五十二條第三項：「保稅倉庫業者應向所在地海關申請登記及繳納保證金；其應具備之資格、條件、設備建置、保證金數額與種類、申請程序、登記與變更、證照之申請、換發、貨物之存儲、管理及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」

<sup>89</sup> 稅捐稽徵法第十一條之一第一項第四款：「本法所稱相當擔保，係指相當於擔保稅款之左列擔保品：四其他經財政部核准，易於變價及保管，且無產權糾紛之財產。」

濟活動。對於法安定性、可預測性、明確性之具體化皆有貢獻。此時可承前述看法，認為母法雖未指定子法的完整名稱，但採用中央法規標準法所定法規命令之名稱時，行政機關即應制定法規命令。不得因目前行政命令名稱上的混亂，例如法規命令未遵循中央法規標準法之名稱或行政規則採用法規命令之名稱，做為不制定法規命令或漏置授權依據以脫免國會監督的理由。

釋字五二四號解釋即表示：「法律授權主管機關依一定程序訂定法規命令以補充法律規定不足者，該機關即應予以遵守，不得捨法規命令不用，而發布規範行政體系內部事項之行政規則為之替代。」可知一旦母法授權行政機關制定法規性命令時，行政機關即有權限及義務制定，不得以行政規則替代。

## 第一目 以改準則制為專案認定為例

現行稅法上行政機關有違反之嫌疑者，例如營業稅法第十三條第一項：「小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，其營業稅稅率為百分之一。」同法施行細則第十條：「本法稱其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，指左列營業性質特殊之營業人：一 理髮業。二 沐浴業。三 計程車業。四 其他經財政部核定之營業。」該施行細則已將原本母法所使用「規定」之字眼改為「核定」。如使用「規定」之字眼，財政部應事先發布法規命令方以規範之；如使用「核定」、「核准」、「專案認定」之字眼，恐財政部會解釋成得僅以行政規則或行政處分替代之。此種於施行細則中變更母法規定的現象，應不容存在。

## 第三款 無授權 - 有指定名稱的各種標準？

在稅法相關的行政命令當中，存在有許多的「標準」、「辦法」與「規則」，於稽徵實務運作上具有相當的重要性。其中有獲授權者，亦有無授權者。無授權依據又採用與母法相同名稱者，例如「同業利潤標準」、「當地一般租金」標準、「個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準」等，其與前述兩者關係為何，試分析如下。

## 第一目 以當地一般租金標準為例

當地一般租金標準屬於稅基規定，為所得稅法中租賃所得額的計算基礎，屬稅捐構成要件之一<sup>90</sup>，基於稅捐法定主義，原則上應以國會法定之。若行政機關，欲利用法規命令對之進行補充，則必須經過立法機關之授權，方屬適法。查各年度的「當地一般租金」標準，並未明列其授權之依據，不符授權命令的要求。而與之最相關者，乃所得稅法第十四條第一項第五類第四款與第五款之規定<sup>91</sup>，此處所稱當地一般租金標準究竟為何？母法僅言「當地一般租金」，但缺乏授權字眼而不成為授權條款時，顯然並未對主管稽徵機關授權進行委任立法<sup>92</sup>。目前稽徵機關引為委任立法之依據者，實際上是所得稅法施行細則第十六條第二項<sup>93</sup>。但施行細則並非國會法，而係行政機關基於概括授權制定的行政命令，若稽徵機關將之引為進一步從事委任立法的依據，會涉及「自己對自己授權」的問題。且其授權的內容超越母法，有適法性問題<sup>94</sup>。又細則條文之內容僅規定由財政部授權，其訂定機關為「各地區國稅局」，其程序為「送財政部備查」。內容僅為程序規定，對於授權的實質要件，即目的、內容、範圍均未有指示，亦屬不合法之授權。是以該標準對法院或下級機關原則上僅供參考，並不具有規範上拘束力。

此標準尚有與土地法第九十七條第一項發生規範相互衝突的問題<sup>95</sup>，使得稽徵機關所定的租金標準高於土地法的規定時，納稅義務人常引用該條文進行爭訟<sup>96</sup>。由於所得稅之課徵，以實際發生之所得為準，所以土地法該條項規定之標準與租賃所得之課徵，

<sup>90</sup> 參黃茂榮著，當地一般租金標準的法律地位，載於氏著稅捐法論衡，頁 170。

<sup>91</sup> 所得稅法第十四條第一項第五類第四款所：「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。」同條項第五款：「財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。」

<sup>92</sup> 參黃茂榮著，當地一般租金標準的法律地位，載於氏著稅捐法論衡，頁 171。

<sup>93</sup> 所得稅法施行細則第十六條第三項：「本法第十四條第一項第五類第四款及第五款所稱當地一般租金，由財政部各地區國稅局訂定，送財政部備查。」如財政部 92.01.23 台財稅字第 九二 四五 八一號所發布的九十一年度房屋及土地之「當地一般租金標準」，其說明一即表示：「一、依據所得稅法施行細則第十六條規定、本部各地區國稅局函報訂定之九十一年度房屋及土地之「當地一般租金標準」及本部賦稅署案陳九十二年一月十四日邀集各地區國稅局、本部法規委員會與本部財稅資料中心會商結論辦理。」載於網頁：

[http://140.113.39.233/mof\\_final.nsf/c9fec174b0148aad8256ba7002b1f87/4eccadb0a7e7999b48256cbc001091d6?OpenDocument](http://140.113.39.233/mof_final.nsf/c9fec174b0148aad8256ba7002b1f87/4eccadb0a7e7999b48256cbc001091d6?OpenDocument), visited at 2003/2/10.

<sup>94</sup> 參黃茂榮著，當地一般租金標準的法律地位，載於氏著稅捐法論衡，頁 171。

<sup>95</sup> 土地法第九十七條第一項：「城市地方房屋之租金，以不超過土地及其建築物申報總價年息百分之十為限。約定房屋租金，超過前項規定者，該管直轄市或縣（市）政府得依前項所定標準強制減定之。」

<sup>96</sup> 例如僅台北高等行政法院一處，即有 90 年訴字 4822 號、90 年訴字 5363 號、90 年訴字 1172 號、90 年訴字 1935 號、90 年訴字 1172 號、90 年訴字 935 號、89 年訴字 2497 號、89 年簡字 15 號、89 年簡字 51 號、89 年訴字 345 號、89 年訴字 1088 號等多號。

實際上並不相干<sup>97</sup>。只是稽徵機關如要訂定一般租金標準則不宜有超過的情形，否則就法規範的衝突難以自圓其說<sup>98</sup>，況且土地法是國會法，其效力自不容財政部以一紙行政規則變更之。此種因兩者主管機關不同而有相衝突見解之情形，應儘早統一其看法，以免造成無謂的爭訟。

綜上所述，縱經財政部備查之當地一般租金標準，亦不具有法源地位，司法機關自不受其拘束，得逕為相異認定。就算對稽徵機關而言，亦僅為計算或調整租賃收入時「應參照」或「得參照」的標準而已<sup>99</sup>。

## 第二目 以個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準為例

另外例如財政部發布的「九十年度個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準」<sup>100</sup>，其依據亦僅為所得稅法施行細則第十七條之二<sup>101</sup>。此標準除前述問題外，目前實務上，納稅義務人若未申報或者未能提出交易時之成交價額及成

<sup>97</sup> 例如就超過土地法標準之部分，台北高等行政法院 89 年簡字 15 號判決表示：「被告迄未能提出任何證據證明原告確有超過土地法第九十七條第一項限制之租賃收入，則依首揭解釋，被告遽按當地租金標準或鄰近房屋租金而調整原告之租賃收入，即有可議」，台北高等行政法院 90 年訴字 1172 號判決認為：「主管稽徵機關依首揭所得稅法規定及財政部核定當地一般租金標準調整租金收入，苟其調整之結果超過土地法規定最高限額時，就其超過部分之課稅，以能證明納稅義務人實際業已取得此項收入為限（前行政法院七十九年九月份庭長評事聯席會議決議參照）」追減各地區國稅局調整後高出土地法所設標準之數額。

<sup>98</sup> 判決中北區國稅局亦曾主張財政部七十八年六月二十二日台財稅第七八一五八九七二號函釋，並表示「稽徵機關依所得稅法第十四條第一項第五類規定設算之租金，依土地稅法第九十七條第一項規定，以不超過土地及建築物申報總價額年息百分之十為限。」，而認為不當。詳參台北高等行政法院九一年度判字第四八二二號判決。

<sup>99</sup> 若實收租金與當地一般租金標準不一致，而有偏高或偏低的情形發生時，無論其為偏低或偏高，可能都牽涉到不同納稅義務人間之利益的輸送。於此種場合，如果假使實收租金真有偏高或偏低的情形，且相關的納稅義務人間具有「關係企業」的關係時，稽徵機關可以引用所得稅法第四十三條之一予以調整，這也是目前現行所得稅法中，稽徵機關能夠不以實收租金，而改以應收租金，亦即依照當地一般租金標準記得之租金課徵營利事業所得稅的合法依據。反之，所得稅法第十四條第一項第五類第四、五款則並非適當的規範基礎，蓋該條項之規定尚未達到要求概依當地一般租金標準課徵租賃所得稅的法源效力。詳參黃茂榮著，當地一般租金標準的法律地位，載於氏著稅捐法論衡，頁 171-173。

<sup>100</sup> 民國九十一年二月十五日（91）台財稅字第 0910451050 號令訂定發布，其內容為：「一 直轄市部分：（一）台北市：依房屋評定現值之二十%計算。（二）高雄市：依房屋評定現值之十七%計算。二 直轄市以外之其他縣（市）部分：（一）市（即原省轄市）：依房屋評定現值之十四%計算。（二）縣轄市：依房屋評定現值之十一%計算。（三）鄉鎮：依房屋評定現值之九%計算。」，載於網頁：<http://law.moj.gov.tw/Scripts/Query4A.asp?FullDoc=all&Fcode=G0340103>, visited at 2003/2/25.

<sup>101</sup> 所得稅法施行細則第十七條之二：「個人出售房屋，如能提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件者，其財產交易所得之計算，依本法第十四條第一項第七類規定核實認定；其未申報或未能提出證明文件者，稽徵機關得依財政部核定標準核定之。（第一項）前項標準，由財政部各地區國稅局參照當年度實際經濟情況及房屋市場交易情形擬訂，報請財政部核定之。」

本費用之證明文件，稅捐稽徵機關即依本施行細則之規定，以「個人出售房屋未申報或已申報財產交易所得標準」推計核定納稅義務人之所得額，屬於違反稽徵協力義務之推計課稅<sup>102</sup>。倘若認為個人出售房屋未申報或已申報財產交易所得標準」為「事實認定」之問題，則不論有無本施行細則之規定或其母法之明確授權，均不影響法院得依照自由心證認定事實的職權。實務上亦應當容許納稅義務人舉反證，來推翻稽徵機關依此標準所核定的稅額。但倘若認為此標準為「法律解釋適用」之問題，則本細則僅為概括授權下的法規命令，由於其並未獲得所得稅法之授權委任制定此標準，是以其授權超出母法範圍，進而規定母法所無之事項，影響人民稅捐法上權利，並限制了舉證推翻之權利，故應屬違反稅捐法定主義<sup>103</sup>。

#### 第四款 無授權 - 單純缺漏

在稅捐實體債務關係，其構成要件為稅捐主體、稅捐客體、稅基、歸屬、稅率、減免與加重等項，除減免與加重之外，若缺乏其中一項，則該稅目即處於條文規範有所缺漏，尚未達可得施行的程度。稅捐為法定之債，以法律之規定為其成立依據，若身為稅捐構成要件的大前提有所缺漏，即不可能透過課稅事實的小前提而得出稅捐債務關係為結論。此時若法律無明確授權以法規命令加以補充，行政機關即不得自行補充而課徵該稅。唯一允許的解決方式是進行修法，由國會制定該要件或增訂明確的授權條款，方屬正途。蓋立法與行政兩權身為國家的憲法機關，自應對之負起責任並承擔後果，於未修法前不得逕以法規命令補充之<sup>104</sup>。在釋字 247 號楊建華大法官不同意見書：「憲法既將人民納稅義務事項，在憲法上作「法律保留」，如行政機關認納稅法律之規定不盡適當者，自應適時修改法律，期臻至善，不得用行政命令以直接或間接迂迴之方法，變更法律之內容或結果，否則，民意機關通過之納稅法律，將因行政命令而變更，「無法律即無納稅」之原則，必將破壞無遺。」也表示相同意見。

準此，司法審查中即不適宜使用「執行母法所必要」等理由為行政機關的作為合法

<sup>102</sup> 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 214。

<sup>103</sup> 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 214。

<sup>104</sup> 況且目前稅目繁多，就算課以單純減少一部份政府財政收入的法律效果，應尚不足以達到動搖國本之地步。就算真的如此嚴重到危及國家存亡的地步，似可通過非常的方式，例如緊急命令加以解決。蓋制定法律本為國會之任務，身為立法機關即應善盡職責，而行政機關就此亦有程序上的提案權與參與權。集如此多的眾人之力，實不應對僅僅幾項稅捐構成要件的規定發生漏未規定之錯誤。

化，蓋果真該要件誠屬不可或缺的必要之點，早在提案或審議過程就應該意識到並加以更改。行政機關身為專業部門，即不應發生待法律實際施行時，才發現各種「執行母法所必要」但卻疏忽而未加以規定之處，再以此為由，主張縱無授權或以構成授權，亦得以制定法規命令補充之。

另外，實質課稅原則或經濟觀察法並不能夠完全補救法定稅捐構成要件的欠缺，法律所賦予的經濟上意義之解釋，並不得超越可能的文義範圍，否則即有違法的安定性<sup>105</sup>。亦即，要件法定原則、授權條款或授權明確性等要求，不容藉此規避。行政機關不得援引實質課稅原則，以經濟上結果相同為由，將納稅義務人所選擇的法律形式，以指鹿為馬之方式，「擬制」視為具備稅法規定的法律形式而加以課稅<sup>106</sup>。

觀釋字四九三號、五三六號解釋之意旨<sup>107</sup>，可認為在母法無授權條款時，並不因其未完備或有缺漏而構成授權，此時行政機關仍無權據此制定法規命令以補充。畢竟無授權條款即無所謂授權明確可言，也無法夠得知立法者的任何指示或意旨，稽徵機關就此即不可任意課稅，更不得認為一旦發生缺漏即可自居於立法者的地位，任憑己意訂定規範<sup>108</sup>。

## 第一目 以舊貨物稅條例規定為例

貨物稅的稅捐主體在現行貨物稅條例固無法源形式的疑問<sup>109</sup>，但於民國七十九年一月十八號全面修正前，母法中並無主體相關規範<sup>110</sup>，而是透過施行細則 - 貨物稅稽徵規則為補充規定<sup>111</sup>。當時貨物稅條例本身的構成要件內容並不完備，受規範者難以知悉是

<sup>105</sup> 參陳清秀著，稅捐法定主義，載於氏著稅法基本原理，頁 103。

<sup>106</sup> 參陳清秀著，稅捐法定主義，載於氏著稅法基本原理，頁 105。

<sup>107</sup> 釋字四九三號解釋：「財政部八十三年二月八日台財稅第八三一五八二四七二號函說明三，採以收入比例作為分攤基準之計算方式，符合上開法條規定意旨，與憲法尚無抵觸。惟營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之租稅負擔，為貫徹憲法第十九條之意旨，仍應由法律明確授權主管機關訂立為宜。」釋字五三六號解釋：「財政部中華民國七十九年九月六日台財稅字第七九二一八三三號函在闡明遺產及贈與稅法施行細則第二十九條規定，惟未上市或上櫃公司之股票價值之估算方法涉及人民之租稅負擔，仍應由法律規定或依法律授權於施行細則訂定，以貫徹上揭憲法所規定之意旨。」

<sup>108</sup> 釋字第二一九號解釋即屬違反此要求。至於是否合乎母法意旨，在國會未將其意見表達於法律或就該問題的立場表現於授權條款之際，皆僅止於可能與猜測之程度，未能逕以做為突破要件法定原則之理由。

<sup>109</sup> 參貨物稅條例第二條。

<sup>110</sup> 當時該條僅規定：「貨物稅由財政部主管稅務機關所屬稅務機關徵收之。」

<sup>111</sup> 貨物稅稽徵規則第三條第一項：「國內產製之應稅貨物，以各該製造廠商或出產人為納稅義務人；國外進口應稅貨物，以該項貨物之持有人為納稅義務人」

否應負擔該稅。此種欠缺主體的規定，使得公權力措施的內容不具預見可能性及具體明確性，且得藉此脫免監督。凡法律有缺漏而不能施行之情形，應由制定與執行的機關共同負擔後果及負責，絕非由受規範者來承受<sup>112</sup>。

## 第五款 先例示後概括的句型

先例示後概括的規定，例如概念 - 例示 - 概括<sup>113</sup>、類型 - 例示 - 概括<sup>114</sup>、例示 - 概括<sup>115</sup>等句型，未伴隨有授權字眼時，似難論斷國會已課行政機關訂定法規命令的義務。此時，行政機關似有權就該概括部分選擇以法規命令、行政規則、載於進行個案認定時行政處分上之理由等各種表現形式來進行具體化<sup>116</sup>。除非行政機關自行擬定法規命令加以具體化，否則亦有可能成立個案的授權。

如稅捐稽徵法第十一條之一第一項第四款規定「其他經財政部核准，易於變價及保管，且無產權糾紛之財產」<sup>117</sup>，財政部就該核准，是否有義務於事前公布法規命令？單純就字面觀察，尚難得出明確解答。對此，實際上公布有「黃金外幣及上市有價證券作為擔保品計值辦法」以資遵循。此辦法之公布，使相關當事人得於事前即知悉其法律上地位，對法安定性、可預測性、明確性之具體化皆有貢獻。又例如稅捐稽徵法第四十二條第一項：「代徵人或扣繳義務人以詐術或其他不正當方法匿報、短報、短徵或不為代徵或扣繳稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新台幣六萬元以下罰金。」此種規定方式係為避免掛一漏萬而設，就此無可非議。但對人民而言，若缺乏事前的法規命令或行政規則加以具體化，納稅義務人須待接受補稅送罰的行政處分時，方可得知該「其他不正方法」之內涵。

<sup>112</sup> 參姜悌文著，行政法學上之明確性原則，國立中興大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 10、67。

<sup>113</sup> 例如所得稅法第五十條：「建築物裝修附屬設備及船舶機械工具器具等固定資產之估價，以自其實際成本中按期扣除折舊之價格為標準。」

<sup>114</sup> 例如所得稅法第十四條第一項第九類：「退職所得：凡個人領取之退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸及非屬保險給付之養老金等所得。」

<sup>115</sup> 例如所得稅法第三十八條：「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。」

<sup>116</sup> 在此種場合，問題的焦點似乎已經從授權有無與授權明確性，兼及於法律解釋方法與法律明確性。

<sup>117</sup> 稅捐稽徵法第十一條之一第一項第四款：「本法所稱相當擔保，係指相當於擔保稅款之左列擔保品：四 其他經財政部核准，易於變價及保管，且無產權糾紛之財產。」



## 第六款 小結

授權條款在進行授權明確性的審查時，除傳統要求的三要素 - 目的、內容與範圍外，似有注意是否已經明確課予行政機關制定法規命令的義務之必要，如此方可避免以其他表現形式規避具體化的任務與國會監督。而管轄與程序尚非授權條款中不可或缺的要件，但有明文規定時，行政機關自應遵守之。

目前司法審查對此三要素，並未每次都逐項分開審查。且目的、內容、範圍三者於授權條款中有缺漏時，其認為只要能夠從法律的整體內容透過解釋尋繹，不能逕行指摘其違反授權明確性之要求<sup>118</sup>。例如釋字第四二六號解釋依據「空氣污染防制法整體所表明之關聯性意義判斷」，認為當時的空氣污染防制法第十條<sup>119</sup>規定尚難謂有欠具體明確。因為尚得藉前項規定加以明確化，因而並未違反授權明確性。授權明確性亦未要求授權之法律就授權的目的、內容及範圍需要直接明白地規定，但總必須可以經由解釋認識將來可能制定之法規性命令的內容、目的及發展的趨勢<sup>120</sup>。大司法審查中所謂：「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」似亦同此意旨<sup>121</sup>。

綜合以觀，授權明確性與法律明確性仍須合併觀察。在大法官釋字五二四號解釋中即指出<sup>122</sup>，「範圍」或「內容」無論是由授權條款自身舉出，或指涉其他的條項代替，該用語皆不可太過廣泛，否則授權明確性就會因用來標示的用語過於空泛而形同具文，此即兩者應一併考慮之處。現行法符合授權明確性者，例如營業稅法第五十八條、所得稅法第二十一條<sup>123</sup>等皆屬適例，其規定對目的、內容與範圍有標示且尚屬明確，但仍屬

<sup>118</sup> 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 229。

<sup>119</sup> 空氣污染防制法第十條：「各級主管機關應依污染源排放空氣污染物之種類及排放量，徵收空氣污染防制費用。（第一項）前項污染源之類別及收費辦法，由中央主管機關會商有關機關定之。」

<sup>120</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 28。

<sup>121</sup> 參釋字四八號、五十六號解釋。但是相同的標準，亦有如釋字第三九四、五三八之審查標準卻非常寬鬆。

<sup>122</sup> 釋字五二四號解釋：「全民健康保險法第三十一條規定：「保險對象發生疾病、傷害或生育事故時，由保險醫事服務機構依本保險醫療辦法，給予門診或住院診療服務；醫師並得交付處方箋予保險對象至藥局調劑。」前項醫療辦法，由主管機關擬訂，報請行政院核定後發布之。」第一項藥品之交付，依藥事法第一二條之規定辦理。」內容指涉廣泛，有違法律明確性原則」

<sup>123</sup> 營業稅法第五十八條：「為防止逃漏、控制稅源及促進統一發票之推行（目的），財政部（管轄）得訂定統一發票（範圍）給獎（內容）辦法；其經費由全年營業稅收入總額中提出百分之三，以資支應。」土地稅法第六條：「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利（目的），對於國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者（範圍），得予適當之減免；

少數。所幸法律修正頻繁，其條文內容欠具體甚為有限，端賴施行細則補充，或授權賦予主管機關訂定內容遠較「母法」為複雜的附屬法規，使得授權空泛則直與無需授權並無二致之情形已較為少見<sup>124</sup>。

## 第四項 授權明確性之內涵與規範效力

本文歸納出授權條款當中較為經常出現的要素如上，用以探討授權明確性之具體內涵及相應效力，嘗試總結如下：

### 第一款 授權法或授權條款？

用來判斷授權是否明確的因素與字句，是否應限於授權條款之內，抑或可及於整部授權法？司法審查中曾出現過不同的意見。如釋字四二六號解釋表示「法律授權以命令訂定者，其授權符合具體明確之標準，亦為憲法之所許」，然後對當時的空氣污染防制法第十條之規定內容<sup>125</sup>，認為是「上開法條之授權規定，就空氣污染防制法整體所表明之關聯性意義判斷，尚難謂有欠具體明確」<sup>126</sup>，亦即是由整部授權法來推知其授權意旨是否明確。

但亦有認為稅捐與刑罰領域應適用較嚴格之標準，其表示「我國憲法並無如德國基本法第八十條第一項：「聯邦政府、聯邦閣員或邦政府得根據法律發布命令。此項授權之內容、目的及範圍，應以法律規定之，所發布命令應引證法律根據」之規定，不宜強作比擬。因之行政命令授權明確性、即違憲與否之判斷，除所涉及之人民自由權利甚為重要、如罪刑（刑罰）、租稅等應要求其「授權條款」之本身對於授權之目的、範圍及內容須符合具體明確之條件外，其餘則應就該「授權法」之整體暨相關之法律予以觀察，倘其與「授權法」之立法目的、該法所欲達成之理念，即立法之精神無所乖離者，仍應認其於法無違，亦即無違憲之可言，殊不得僅以授權條款之未有明確，遂遽予否定。實

---

其減免標準及程序（內容），由行政院定之。（管轄）」所得稅法第二十一條：「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。（目的）前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使用、保管、驗印、會計處理及其他有關事項（範圍）之管理辦法（內容），由財政部（管轄）另定之。」

<sup>124</sup> 至於其他領域之法規，如此似仍屬常態。詳參吳庚著，行政法之理論與實用，增訂五版，頁 261。

<sup>125</sup> 空氣污染防制法第十條：「各級主管機關應依污染源排放空氣污染物之種類及排放量，徵收空氣污染防制費用（第一項）前項污染源之類別及收費辦法，由中央主管機關會商有關機關定之」

<sup>126</sup> 釋字四二六號解釋：「就空氣污染防制法整體所表明之關聯性意義判斷，尚難謂有欠具體明確。」

則以德國之實務論，其亦已趨向於此，而不要求嚴苛地單以授權條款為判斷，亦即若能依一般的法解釋方法從授權條款所依附之法律的整體，明確知悉授權內容、目的與範圍之所在，即屬已足」<sup>127</sup>，則認為僅能就授權條款本身為判斷，而不及於整體授權法。

僅以授權條款為判斷基準的說法雖然比較嚴格，卻較為清晰、明確，且減少行政機關恣意解釋或濫權的機會，且可促使立法機關與行政機關在委任立法的工作上，共同肩負如何將授權條款之內容確實表明清楚的任務，確實與稅捐法領域的要求較為吻合。綜上所述，是以本文認為至少就稅捐領域之內，僅由授權條款本身來觀察該授權是否符合授權明確性，是較為合適的說法。

## 第二款 授權字眼

授權字眼是表示立法者授權意思之文字，亦屬構成授權條款之前提要件。但條文中卻常須藉由解釋或推演的方式，才能夠迂迴地探知立法者的意思，並且往往也僅止於猜測的程度而已。實務上寬鬆的態度，似乎認為在缺乏明確的授權字眼時，仍須藉由是否有指定法規命令的名稱或制定機關等立法者的指示，來推敲委任立法之授權。但本文對此採取相對嚴格的立場，認為僅得由條文文字來判斷有無授權字眼，理由是若行政機關或立法院有意識到確實委任立法的必要，就應該確實地將之表明於規範文字當中。授權字眼的有無，只需要參與立法的委員、各黨派或行政機關稍加注意，即可在立法程序中添加或修改，以少量的成本避免將來稅捐訴訟上的紛紛擾擾。而且唯有將之明文化，方可徹底解決此種爭議。

## 第三款 授權明確性三要素 - 目的、內容與範圍

在確定構成授權之後，方有檢討授權必要性之必要。授權明確性之目的，在於避免有過於概括的大幅委任立法，等同國會放棄基於權力分立下憲法所賦予的立法權限<sup>128</sup>。因委任立法涉及對於權力區分原則的突破，所以除了要求形式外，必須特別要求其實質的範圍，以避免立法權在實際上喪失功能，導致稅捐法定主義變成一個空洞的原則，此

<sup>127</sup> 詳參釋字三八 號解釋林永謀、楊慧英大法官協同意見書。

<sup>128</sup> 參金子宏著，租稅法，第八版，頁 80。

即授權應具體明確的意義所在<sup>129</sup>。

授權明確性在台灣很遺憾地長期受冷落，立法院常僅簡短地以「本法施行細則，由○○機關定之」數語，就算交差了事，除對形式授權條款的存在必要有所認識外，似乎對有關實質內容的授權明確性一無所知，造成行政權高漲的後果<sup>130</sup>。但授權明確性乃法治國原則與民主原則所當然蘊含的要求，其具體內涵在學說上最常引用，且為司法審查所採納，即所謂西德基本法所稱的授權明確三要素：「目的、範圍、內容」，此乃立法者授權行政機關訂定命令時，所應履行最低限度的義務<sup>131</sup>。三要素所要求之內容，在於：(1) 目的：行政命令所應追求的目標；(2) 範圍：行政機關僅能在何種界限內自主決定命令的內容；(3) 內容：法律本身必須表明哪一種特定問題應由行政機關以命令規範之<sup>132</sup>。於此之外，本文尚討論有關授權條款內的管轄與程序，以及制定命令義務之有無。

## 第一目 目的

「授權之目的」與「授權本身之目的」應加以區分，授權本身之目的僅在於使行政機關取得行政立法的權限，不同於「目的、範圍、內容」所要求之特定目的。授權之目的，並非授權本身之目的，而是立法者賦予行政機關之任務目的，也就是被授權之行政機關有義務以命令方式來追求、達成之各種社會或經濟政策上的方針或目標。如果說指的是授權本身之目的，那麼授權條款只要簡單指出與授權之命令的名稱，例如「本法施行細則」、「○○獎勵標準」、「○○稅減免規則」，無庸再加任何指示就可脫免於授權明確性要求的限制，因為單由名稱即可推論得知授權本身之目的在於施行本法律或規定獎勵與稅捐減免的標準。如此一來，授權明確性之要求勢必成為空言<sup>133</sup>。

有學者認為目的是授權明確性三要素當中最重要之一環，其表示：「在各該授權之解釋，從下述觀點適用確定性之形成因素的標準：內容確定上的弱點由範圍界定補強，

<sup>129</sup> 參黃茂榮著，稅捐構成要件的意義及保護功能，載於氏著稅捐法論衡，頁 28。

<sup>130</sup> 何以立法者不稍做指示、限制就敢授權？可能來自於國會自身的偷懶、怕麻煩，對於行政權的信賴，或相信行政權詮釋法條的能力以及不致於濫用的誠意，或誤以為縱或發現濫用情事也有事後監督模式足以發揮把關作用，甚至於根本不識授權明確性的要求在憲政上之意義，加上未有來自學界與實務界的大量質疑與挑戰，使得像是「本法施行細則，由○○機關定之」的空白授權長久以來被視為理所當然，導致若干基本憲法原理原則不受重視，甚或完全扭曲。詳參許宗力著，行政命令授權明確性問題之研究，載於法與國家權力，頁 217 以下。

<sup>131</sup> 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 226 以下。

<sup>132</sup> 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 229；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 28。

<sup>133</sup> 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 227-228。

範圍之確定上的弱點，由目的之界定補強。由此證明目的為其確定性之形成的中心因素，對其具體化應有最嚴格的要求。」<sup>134</sup>而且，目的會與內容相互影響，當授權內容是涉及對「某一特定問題」的規範時，立法者才有可能以合乎授權明確性要求的標準表達其所企圖的目標，反之，若授權內容廣泛到對「某一事務領域」的範圍，即使是很小的範圍，立法者也會難以明確地表明其所追求的目標。

如果立法者在授權條款中，任意規定一個應由行政機關追求、達成的目標，就算是已盡其責任，也是有違憲法本意，將使授權明確性陷入空轉。例如以：「公平」、「正義」、「增進公共利益」、「促進公共福祉」等空泛的口號、語句做為行政機關所應追求之目標，就不符合授權明確性的要求<sup>135</sup>。是以，在稅法領域內以「為增加稅捐收入」、「為穩固國家財政收益」、「為施行本法」等用語，都過於空泛且本屬國家任務的一環，不能符合授權明確性之要求。此時由於法律保留原則與法律明確性之要求一起適用，兩者很難分開<sup>136</sup>。無意義的口頭禪既然不能夠做為授權明確性所要求之目的，立法者自己就必須在法律中透露其針對「某一特定問題」有所思、有所圖的訊息，始能通過審查。至於立法者應如何表達，似無法一概而論，而必須依據個案情況來判斷，暫無完整客觀的審查標準<sup>137</sup>。

授權條款中若未標明「為了○○」之文字，其授權目的在外觀上即屬不明確。此種規定在稅捐法中數目甚多，不可勝數。例如所得稅法第十四條第一項第二類與第二十五條第三項之規定內容<sup>138</sup>，雖有授權字眼，但卻未標示其目的。

由於財政目的稅捐之法規，其財政收入目的並無明文而是以隱而不顯。又所謂國會議員對其專業性、技術性不足；因時間因素不適宜立法程序；有因地制宜需求；屬於景氣等政策領域等難以規範的事務；有彈性反應之必要或過於細節、技術性之事項等等各

<sup>134</sup> 參黃茂榮，法學方法與現代民法，增訂三版，頁 26。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 261-262。

<sup>135</sup> 實則追求正義、公平與公共利益等本來就是國家的義務，是任何國家機關所當然要追求的目標。若連此種空洞的語句也可做為國會脫免責任的護身符，則憲法的授權明確性要求顯屬多餘，且將毫無實際作用。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 228 以下。

<sup>136</sup> 參姜悌文著，行政法學上之明確性原則，國立中興大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 16。

<sup>137</sup> 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 228。

<sup>138</sup> 所得稅法第十四條第一項第二類：「執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其辦法由財政部定之。」同法第二十五條第三項：「前項第二款第一目所稱中華民國境外之第一站，由財政部以命令定之。」

種需求，僅做為其授權之正當性基礎，亦未見明文規定於授權條款中。是以，就財政目的稅捐為授權時，其「目的」要素之操作似有困難。至於兼有財政目的之稅捐，因為另有經濟、社會、文化等目的之追求，其授權條款中自應明列授權之目的為妥。例如土地稅法第六條規定其目的是「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利」而授權。除稅捐實體規定外，尚有程序規定協助實體法得以施行，但「實現稅捐實體規定」仍過於空泛而不可做為各種程序規定之授權目的，尤其是各項行為義務的規範。自稅籍登記開始到繳納等種種行為義務，其授權時應有目的規定，而不得僅以「協助母法施行」或「實現實體規定」為目的，不得僅以施行細則的概括授權為行為義務授權依據。

## 第二目 範圍與內容

「授權之目的、範圍及內容應以法律定之」的要求，若純依字面解釋，則某條款僅「○○法由○○機關以命令定之」，也有可能被認為授權的範圍與內容已臻明確，因為該法領域內之事項即為授權以命令規定的範圍與內容。但若如此解釋，恐只有當規定「一切事務均由○○機關定之」時，才有可能被認定已違反授權明確性之要求。此種解釋方式絕非制憲者之本意，而授權明確性的要求絕不可能僅止於防範如此不受限制的完全空白授權而已，否則即無多大存在意義<sup>139</sup>。是故，立法者的授權規定有無違反授權明確性之要求，與授權以命令規定的事務範圍或大或小並無關連，毋寧，授權的內容應係指對「某一特定問題」之規範，而非對於「某依類型」事務領域為規範，例如：親屬法、繼承法、稅捐法等。如不採此見解，則授權的內容即指對所欲規範事項之事務領域的描述，同時也使得授權的範圍也必須明確規定的進一步要求失去其意義，因為只要授權規定一標示出事務領域時，就已經同時確定了授權的內容與範圍<sup>140</sup>。

範圍意指行政機關僅能在何種界限內自主決定命令的內容，關於範圍明確與否，單就授權條款而言，尚屬容易觀察。例如所得稅法第四條第二項規定的「執行職務之標準」<sup>141</sup>，所得稅法第八十八條第二項規定的「各類所得之扣繳率及扣繳辦法」<sup>142</sup>，是以「前項」、「本條」的方式來規範授權之範圍，只要其所規範內容不太過空泛，原則上均可符

<sup>139</sup> 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 226-227。

<sup>140</sup> 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 227。

<sup>141</sup> 所得稅法第四條第二項：「前項第四款所稱執行職務之標準，由行政院定之。」

<sup>142</sup> 所得稅法第八十八條第二項：「本條各類所得之扣繳率及扣繳辦法，由財政部擬訂，報請行政院核定發布之。」

合授權明確性的要求。但如稅捐稽徵法第四十八條之二<sup>143</sup>，其第二項授權之範圍雖引述前項規定，但就其所授權之金額僅以「一定金額」表示，對何謂一定金額卻未見任何指示或可依循、預見之標準，故其範圍之規定並不明確<sup>144</sup>。同法第二十四條第三項或所得稅法第一百條之一第二項亦使用「一定金額」之用語<sup>145</sup>，其狀況亦同。

內容指法律本身必須表明哪一種特定問題應由行政機關以命令規範，主要規定模式有：(1) 直接將所授權的內容以法律舉出；(2) 在上文舉出要件，於下文以「其」或其他代名詞代之<sup>146</sup>。例如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。」同法第十一條之一第一項第一款規定：「黃金，按九折計算，經中央銀行掛牌之外幣、核准上市之有價證券，按八折計算；其計值辦法，由財政部定之。」皆屬適例。各施行細則之授權條款，如稅捐稽徵法第五十條之五規定：「本法施行細則，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之」即違反此項要求。

### 第三目 規範效力

授權條款之目的、內容與範圍雖屬授權明確性的必要要素，但實際上於條文中卻經常沒有分開規定而混為一談，甚或有所缺漏。然授權條款的授權明確性三要素，於形式外觀上時卻未必即對應於該條款無效，且據此制定的法規命令亦因失所附麗而失效。此時，仍須透過所謂規範文意整體關連性予以考量<sup>147</sup>。整體言之，司法審查的實務上呈現較為寬鬆的現象，與學說上之要求相去甚遠。

<sup>143</sup> 稅捐稽徵法第四十八條之二：「依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。（第一項）前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之。」

<sup>144</sup> 參林鳳珠著，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國七十四年七月，頁 83。

<sup>145</sup> 稅捐稽徵法第二十四條第三項：「納稅義務人欠繳應納稅捐達一定金額者，得由司法機關或財政部，函請內政部入出境管理局，限制其出境；其為營利事業業者，得限制其負責人出境。但其已提供相當擔保者，應解除其限制。其實施辦法，由行政院定之。」所得稅法第一百條之一第二項：「依本法規定應補或應退之稅款在一定金額以下之小額稅款，財政部得視實際需要，報請行政院核定免徵或免退該項稅款。」

<sup>146</sup> 參林鳳珠著，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國七十四年七月，頁 81。

<sup>147</sup> 詳參釋字四二六號解釋。

## 第三款 管轄與程序

### 第一目 管轄與轉委任

探討「管轄」之目的，在於只有被授權的機關始能制定法規命令<sup>148</sup>，非被授權機關即無解釋或制定規範之權限，此亦為司法審查所肯認<sup>149</sup>。

訂定命令的主體固然都是行政機關，但也有層級與不同部會之分。現行實務有授權各部會者，亦有直接授權給行政院訂定者。原則上，立法者就其授權對象的選擇不能恣意為所欲為，而應秉持適當功能與機關結構的任務分配原則以決定之<sup>150</sup>。蓋行政之組織方式，亦為政治上重要決定，僅立法機關始得為之<sup>151</sup>。有學者指出立法者之所以會捨各有所司的部會而選擇統籌決策的行政院，主要是因為授權的事務影響廣泛、深遠，具有較為重大的政治意義，有賴最高行政機關從統籌、宏觀的角度以合議的方式決定之緣故。行政院所定定的命令也因此比部會所訂定者，具有更深廣的正當性效力。此時，法院對於政策評價色彩較高的命令之審查，應較單純由部會訂定者傾向於寬鬆的一方<sup>152</sup>。準此，主要稅法施行細則的審查密度，應為：(1) 土地稅法：由行政院定之；(2) 稅捐稽徵法、所得稅法、營業稅法、貨物稅條例、印花稅法、菸酒稅法、關稅法：由財政部擬訂，報請（呈請）行政院核定後發布之；(3) 遺產及贈與稅法：由財政部定之；(4) 娛樂稅法：由各省（市）政府依本法擬訂，送財政部核備；房屋稅條例：由直轄市及縣（市）政府依本法分別擬訂，送財政部備案。但實際操作上應如何進行，則尚待實務發展與理論研究。唯此審查密度應僅只適用於規範內容的實質審查部分，似與稅捐法定主義所要求的形式審查無涉。

若僅以「主管機關」稱呼授權對象，對此又缺乏定義時，單由授權條款的文字尚難以認知應由行政院或各部會訂定。若立法院屬意由行政院層級訂定，但行政方卻由部會

<sup>148</sup> 參陳敏著，行政法總論，三版，頁 528。

<sup>149</sup> 釋字五一九號解釋：「該函非屬經法律授權訂定之法規命令，且該局亦非稅捐稽徵主管機關，並無解釋或變更稅捐法令之權，應無所謂與上開財政部函示競合之問題，併此指明。」

<sup>150</sup> 詳參許宗力著，論法律保留原則，載於氏著法與國家權力，民國八十二年增訂二版，頁 138-141；許宗力著，訂定命令的裁量與司法審查，載於氏著憲法與法治國行政，頁 198。

<sup>151</sup> 參陳敏著，扣繳薪資所得稅之法律關係，載於政大法學評論第五十一期，頁 54；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 46。

<sup>152</sup> 例如政治意義較大而需統籌決定者，可否由行政院所發布之土地稅減免規則，其授權依據有二：主管機關為財政部的土地稅法與主管機關為內政部的平均地權條例。土地稅減免規則第一條：「本規則依土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條規定訂定之。」來決定其應適用的審查密度。參許宗力著，訂定命令的裁量與司法審查，載於氏著憲法與法治國行政，頁 199。



發布時，則有可能因違反國會模糊不清而難以探知之「立法真意」，引起法律或政治面的衝突。針對法律面上的衝突，釋字五二四號解釋即表示：「倘法律並無轉委任之授權，該機關即不得委由其所屬機關逕行發布相關規章。」。觀察目前主要稅法之規定，除引用其他法律或命令時有只稱主管機關的情形外，如有授權時多指明為行政院或財政部，較無此疑問。

若有轉委任或再授權，則將破壞國會對特定行政機關的信任。蓋經法律授權之機關，始有權制定法規命令，且僅於授權之母法有明文規定許可再授權時，原被授權機關方得以法規命令再為授權。反之，原被授權機關不得轉授權<sup>153</sup>。故被授權機關要轉授權的必須符合：(1) 授權母法有得轉授權或轉委任之明文規定；(2) 應以法規命令之形式規定之。且不單此種行政立法的委託，即令一般之行政委託亦有其限制，因行政委託會干涉受託人之自由，自須有法律之依據，且由於原則上僅國家或其他公行政主體始得行使公權力，並不得任意委由私人行使。以私人為行使公權力之主體，事關國家意思之形成，應由立法機關為決定。因此，設立私法形式之行政主體或將公權力委由私人行使，皆應由立法機關以法律定規之<sup>154</sup>，行政程序法第十六條第一項：「行政機關得依法規將其權限之一部分，委託民間團體或個人辦理」之規定即為此之明文。目前我國有關扣繳義務人之行政委託，係由立法院通過的所得稅法明文規定，就公權力的行使組織與管轄的法律保留而言，尚無不合。

此部分容易遭到批評的，是認為在行政一體的概念之下，管轄機關的差異並不能夠帶來實質上的改變。即認為各種行政行為俱屬最高行政首長意志之貫徹，不因由行政院管轄以行政院令發布，或由財政部管轄時由財政部令發布而有所不同。或認為即使對於再授權採取禁止的立場，也因為只要由行政院院令的形式發布，縱然實際上所有的法制工作仍然由各該主管部會負責，仍得脫免再授權的指摘。但論其實際，財經政策仍然會因為不同的財政部長而有不同的趨勢與走向，財政部長並非全然僅為貫徹行政首長之意志，或只是行政部長或總統的手腳，其仍有自身的政策形成自由與揮灑空間，並且在政策未能實現或不符理念理想時，辭職以示其負責與擔當<sup>155</sup>。是故，其區分仍有具體實益

<sup>153</sup> 參陳敏著，行政法總論，三版，頁 528-529。

<sup>154</sup> 此為「制度之法律保留」或「組織法之法律保留」。參陳敏著，扣繳薪資所得稅之法律關係，載於政大法學評論第五十一期，頁 54。

<sup>155</sup> 自民國七十七年以來，財政部長數次更換，從郭婉容、王建□、白培英、林振國、邱正雄、許嘉棟、顏慶章、李庸三到現任部長林全，只要部長有所更換就會對國內財政措施帶來影響與衝擊，並不因中央政府首長相同或不同而有所差異。

存在。

## 第二目 程序規定與行政監督

程序規定部分，若授權之法律規定有應踐行之特別程序時，例如「經由上級機關核准（備查、核備等）」、「應會同其他機關共同定之」等，或針對不同的法規命令有備查、核備、核定、備案等差異存在<sup>156</sup>，行政機關自應依照各該規定辦理。行政程序法對此亦有規定<sup>157</sup>。按行政程序法第一百五十八條規定<sup>158</sup>，法規命令其訂定依法應經其他機關核准，而未經核准者，該法規命令為無效<sup>159</sup>。此問題由於已經透過國會法將之規範化確立下來，故暫無效力上的爭議。

除由上級機關核准外，尚有如所得稅法第八十條第三項規定<sup>160</sup>，應徵詢各業公會意見，使納稅義務人得以透過此機制參與後，方得制定所謂「各行業所得額標準」。就此徵詢之程序，行政院制定有所得稅法施行細則第七十五條<sup>161</sup>，要求應以書面為之，並檢附「所得額標準調查表」限期通知查復。若稽徵機關未遵守此項要求，則其所頒布之標準已存有瑕疵。

## 第三目 管轄、程序與法規名稱的規範效力

管轄與程序兩項，雖不屬於學說上所主張的授權明確性之要素，不過一旦出現在授權條款，行政機關就必須遵守，違反時將直接導致該法規命令無效。是以管轄與程序雖非屬必要之要素，但卻對應最嚴格的效力。至於法規名稱，則是與授權外觀類似，同屬由形式上、不須耗費大量成本即可判別。若行政機關將中央法規標準法對於名稱之規定，當成強制規定並且毫無例外的遵循，則名稱或許可以成為唯一無須進行實質上探

<sup>156</sup> 參羅傳賢、蔡明欽著，立法技術，民國八十一年初版，頁196以下。

<sup>157</sup> 行政程序法第一百五十七條第一、二項：「法規命令依法應經上級機關核定者，應於核定後始得發布。（第一項）數機關會同訂定之法規命令，依法應經上級機關或共同上級機關核定者，應於核定後始得會銜發布。」

<sup>158</sup> 行政程序法第一百五十八條第一項第三款與第二項規定：「法規命令，有下列情形之一者，無效：三其訂定依法應經其他機關核准，而未經核准者。（第一項）法規命令之一部分無效者，其他部分仍為有效。但除去該無效部分，法規命令顯失規範目的者，全部無效。」

<sup>159</sup> 參陳敏著，行政法總論，三版，頁530。

<sup>160</sup> 所得稅法第八十條第三項：「各業納稅義務人所得額標準之核定，應徵詢各該業同業公會之意見。」

<sup>161</sup> 所得稅法施行細則第七十五條：「稽徵機關依本法第八十條第四項之規定向同業公會徵詢意見時，應具書面，檢附「所得額標準調查表」限期通知查復。」

究，且不會因人而異的判準。但是，一來則母法中有指定的條文為數較少，二來則是實務上混亂的現狀，或許有積重難返的困境。不過這種工作若遲遲不進行，法制架構難有清晰明瞭的一日。

#### 第四款 小結

由國會委任行政機關制定法規命令以補充國會的不足，稱為委任立法。縱使允許委任立法，但國會仍不得完全拋棄自己的職權，而將之委諸行政機關。是以立法機關應使授權條款的條文內容與用語具體明確，方可得知其究竟將哪一部份的立法權限讓渡出去<sup>162</sup>。行政機關本掌有解釋法律的權限，是以概括授權也沒有擴張其權限，並未授與行政機關實質上的權力，而僅是允許其將解釋或具體化之內容制定為法規命令的外觀，但仍不具法規命令的規範效力。

---

<sup>162</sup> 參田中二郎著，新版行政法上卷，第二版，頁 162、164。芝池義一著，行政法 論講義，第四版，頁 115-116。