

第三節 判斷餘地

本文所謂判斷餘地，係指行政機關所享有不受行政法院審查之評價與決定的空間¹，即認為立法者有授權行政機關自行負責與做成決定的意味，故法院僅得為「有限度的審查」²。

第一項 授權明確性與判斷餘地

對於稅捐法定主義及授權明確性的要求，立法機關並無所謂裁量空間，而係其義務³。只要該授權符合授權明確性的要求，行政機關所制定的法規命令對於司法機關即有拘束力，亦即享有「判斷餘地」。這當中，立法機關及行政機關之立法行為即無違反稅捐法定主義的問題⁴。反之，授權不明確時，該行政命令對實體部分進行闡釋及具體化的抽象性規範，僅能取得行政規則的法律效力，對法院僅具有資訊意義，不能據此拘束法院。會產生疑問的地方，在於司法審查的實務上不僅對於授權明確性採取寬鬆的態度，甚或對於授權條款或授權字眼之有無亦未謹慎審查。就稅法領域而言，曾有大法官提出應適用較嚴格之標準，將授權明確性是否具體明確的判斷，由授權法的整體限縮到只觀察授權條款本身⁵。但實際操作情形，仍較學說所主張者為寬鬆。

第二項 不確定法律概念與判斷餘地

行政機關如果有國會的特別授權時，則可有不受司法審查的空間，就此享有

¹ 參陳敏著，行政法總論，三版，頁 200。

² 參翁岳生著，論「不確定法律概念」與行政裁量之關係，載於氏著行政法與現代法治國家，頁 72 以下。翁岳生著，不確定法律概念、判斷餘地與獨占事業之認定，載於氏著法治國家之行政法與司法，頁 95 以下。翁岳生著，行政法院對考試機關考試評分之審查權，載於氏著法治國家之行政法與司法，頁 76 以下。

³ 反之，量能課稅原則即有裁量之可能，而立法機關得就此為合理之裁量。參黃茂榮著，溢價發行股份之收入不是所得，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 635。

⁴ 參黃茂榮著，溢價發行股份之收入不是所得，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 636。

⁵ 詳參釋字三八 號解釋林永謀、楊慧英大法官協同意見書。

法適用的決定權⁶，此點尚無疑問。就此，對不具授權的不確定法律概念之用語，是以學說上有「規範授權理論」主張：判斷餘地並非因為有不確定法律概念就當然存在，仍然必須法律有授權給行政機關做最終判斷的權力時，始有判斷餘地可言。但法律在採用不確定法律概念時，通常並未明示授權餘地之授權，亦無法由立法者意思或法律體系明確獲知有無此一授權，亦即並無授權條款之存在，自然無檢討授權明確性之可能。因此，似不能從法律授權之有無，來判斷是否存在有授權餘地⁷。且判斷餘地之存在，應屬例外情形⁸。

目前有關行政機關就不確定法律概念可以享有判斷餘地的情形，多按行政決定的種類加以類型化做處理⁹，主要有考試決定、公務員法上的人事考評或判斷、委員會的評價或決定、大專教師升等之評審、預測決定、風險決定、計畫決定等。概括以觀，稅捐領域由於不具備高度屬人性、不可替代性、需要價值判斷或者是未來性、計畫性等特質，是以尚無主張需要由稽徵機關享有判斷餘地的完整學說，此議題尚待理論與個案上進行研究。

本文初步以為，學說上雖未見提及有關稅捐核課之事項應由行政機關享有判斷餘地的完整見解，但並非稅法領域內完全沒有存在的可能性，例如所謂「不合營業常規之安排」¹⁰、「顯較當地一般租金為低」¹¹、「認為移送法院強制執行不當

⁶ 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 139。

⁷ 詳參陳清秀著，依法行政與法律的適用，載於翁岳生編行政法二，頁 196；陳敏著，行政法總論，三版，頁 201；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 139-140，157；蔡震榮著，不確定法律概念之探討，載於東海法學研究，第十期，頁 10。

⁸ 詳參陳清秀著，依法行政與法律的適用，載於翁岳生編行政法二，頁 197；陳敏著，行政法總論，三版，頁 201；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 148-149；吳庚著，行政法之理論與實用，增訂五版，頁 121。

⁹ 詳參陳清秀著，依法行政與法律的適用，載於翁岳生編行政法二，頁 197-203；陳敏著，行政法總論，三版，頁 202-207。

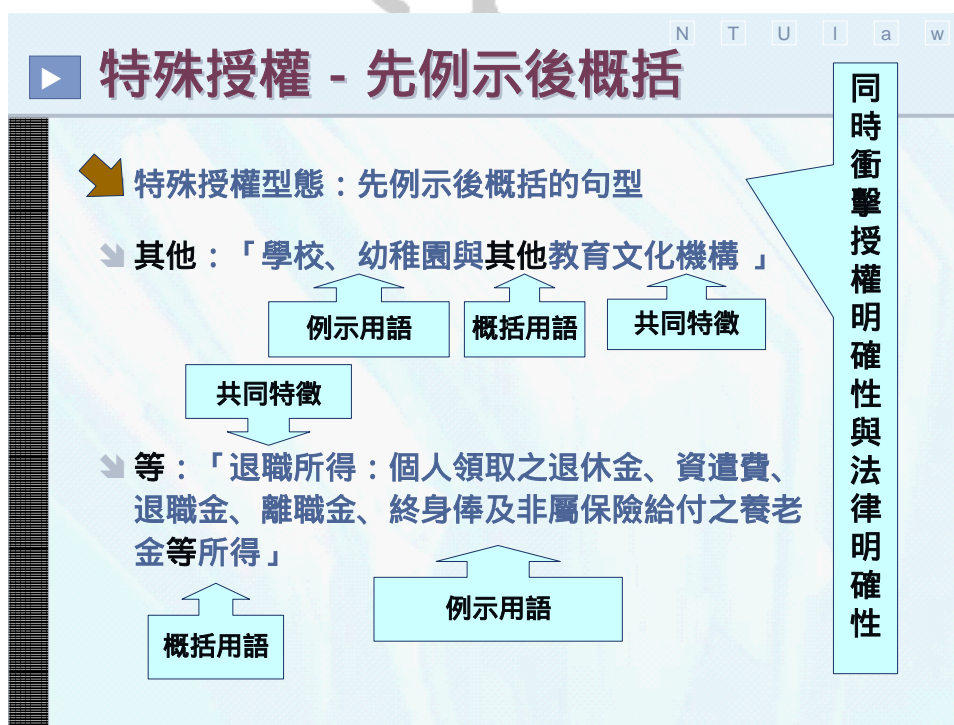
¹⁰ 所得稅法第四十三條之一：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」

¹¹ 所得稅法第十四條第一項第五類第五款：「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。」

者」¹²，應包含有某程度的判斷餘地在內。綜合言之，除特定的明確授權外，一個法律概念中是否包含有行政機關之判斷餘地以及其判斷餘地的範圍如何，必須要在具體的案件上加以解釋，尚無一全面性的決定標準。惟在有疑義時，應承認法院有完全的審查權¹³。

第三項 概括授權條款與判斷餘地

綜上所述，行政機關只有在獲有立法機關的特別、明確的授權時，可以無疑問地在合法限度內享有不受司法審查的空間。此時必須注意行政機關是否有以法規命令做為表現形式的義務，事前制定公布的法規命令比個案決定更具有可預見性與法安定性。但概括用語本身，或以之做為授權範圍或內容的限制時，將同時衝擊法律明確性與授權明確性兩個層面。因為一旦使用概括用語，則勢必涉及具體化的問題，針對該具體化任務的必要與否，以及應以何種法源形式來表示，即延伸出授權的相關問題。



¹² 稅捐稽徵法第四十條：「稅捐稽徵機關，認為移送法院強制執行不當者，得向法院撤回。已在執行中者，應即聲請停止執行。」

¹³ 參陳清秀著，依法行政與法律的適用，載於翁岳生編行政法二，頁 196-197。

先例示後概括的句型，無論行政機關以何種形式來具體化該概括部分，均屬於行政機關的解釋。對於解釋並適用法律，行政機關雖然擁有第一次具體化的形成權，但仍不能據以拘束司法機關。因為司法機關可透過說理義務的履踐，採取相異的看法，並掌握有最終的解釋與決定權限。當個案進入司法程序後，若行政機關意見與司法機關意見不同時，在行政機關未獲得國會具體明確地授與其判斷餘地時，自應以司法機關的意見為準。不因行政機關將其具體或闡明母法的意見，表達於法規命令、行政規則或行政處分之理由的形式，而有所差異。是故，毋寧可以說原則上概括用語是授權給司法機關，而非行政機關。

第四節 小結

第一項 授權條款在權力分立中所扮演的角色

區分具體明確與概括的授權條款二者，其意義就竟何在？主要在於授權條款之目的、內容與範圍，加上授權的必要性等，可以透露出行政與立法溝通與折衝的結果，或同時掌握行政與立法兩權之政黨的立場。人民可以藉由該條款所承載的訊息來檢視行政機關、立法機關或執政黨是否稱職，並且透過選票要求其負責。

對於是否應適用國會保留，有認為「法律之內容不能鉅細靡遺，立法機關自得授權行政機關發布命令為補充規定」¹⁴，是鑑於立法機關負擔太重，必須減輕，以及行政機關事實上也有其國民的信賴基礎¹⁵。我國司法實務也據此容認行政機關在沒有規範基礎的情況下，進行委任立法補充國會法的不足。但國會保留的意義除了護衛國會權限避免遭行政權侵奪、法律保留、法律安定性等功能外，還有議

¹⁴ 如大法官釋字第三六七號解釋。

¹⁵ 有認為行政機關各種行為應以民意透過立法之授權為依憑，然而，行政非僅附麗立法權，而為執行立法意旨的工具。行政相對於立法，在責任政治運作原則，行政不但對立法負責，也同時對人民負責，特別是當行政權不再是來自國會同意，而是來自人民直接選舉時。行政固然仍應遵循「依法行政」之原則，惟法律或法律授權未完備，致法律之立法意旨、目的無法達成時，行政本於對人民直接授權之職權，訂定相關補充規定乃為法治責任政治之落實。詳參董保成著，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 99。

會民主的公開討論¹⁶。因此，若要求某些事項之規範非以形式意義之法律規定不可，其意旨應著重於國會程序的特別性質 - 公開討論，借重其公開的立法、討論與聽證過程，透過充分的說明、溝通與折衝，在民間與政府形成如何權衡對立利益的共識。是故，國會保留之適用，只有在其制定過程之公開會具有重要作用的時候，始有其不可取代之價值或意義¹⁷。由於稅捐法律的制定，充滿政府與人民的衝突意識及緊張關係，且不易適用比例原則，是以唯有在國會程序中，讓人民所選出的代表透過公開討論以形成共識，經由國會法律行諸文字。此點絕非行政機關單方經由作業程序，或以其專業知識做為正當性基礎可替代。所謂的專業知識內容究竟為何，其涉及與人民生活息息相關的稅捐負擔，應當要能夠接受並通過審查及考驗，而非僅以「專業知識」一語遮掩其神秘的面貌。

另外，授權明確性除一般論述的功能外，於國會程序上，可透過目的、內容、範圍的具體明確，使得國會中的一人或少數黨可以在人數較少，或者資源較為不利的情形下，發現值得討論的授權或法規命令之問題。唯有透過國會公開程序對議員發言的保護，促使民眾注意該問題點，使各種不同意見得以呈現出來，也確保此種意見將來有機會透過選票的肯認，而成為法律條文的轉變可能性¹⁸。

第二項 概括授權條款之定位

綜合上述討論，仍舊無法針對法律明確性原則、授權明確性原則與判斷餘地三者之間，組織成一完整架構或明確劃分其範疇。但無論如何，可以確定的是概括授權條款並不能夠做為享有判斷餘地的依據。是以在施行細則中規定的行政方意見，原則上須受到完全的司法審查，縱使能夠在具體案件中享有判斷餘地，也僅是同於個案檢討中不確定法律概念的範圍，不因置於施行細則內而有所差異。亦即，行政機關在施行細則中對不確定法律概念所表示的法律意見，與其在個案

¹⁶ 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 195 以下。

¹⁷ 如是制定之規範，雖然不一定完美，但因符合充分溝通的民主過程，一可防弊、二可降低敵對意識，如是其公布、實行，始能盼其達到定紛止爭、建立法律和平之目的。詳參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 139。

¹⁸ 尤其在同一政黨同時掌控了行政與立法兩權，以及議會工作繁重的雙重影響之下，國會保留或者一般的法律保留，已經漸漸成為沒有作用而僅圖存形式的況狀下，如何將行政與立法機關或者政黨之間協調與折衝的結果行諸於規範以公告於民眾，將更行重要。

中的函釋所表示的法律意見，所能夠享有判斷餘地範圍應屬相同。就此而言，概括授權並未給予行政機關任何更多的權限。

第三項 美國法上 INTERPRETATIVE AND LEGISLATIVE REGULATION

美國法上法規命令亦依據其授權條款之態樣，區分為 Interpretative regulation 以及 Legislative regulation 兩種¹⁹。發布 Interpretative regulation 是依據國會法 (Sec. 7805) 的概括授權²⁰，而且僅限於使國會法更容易被瞭解與被適用之目的下才可發布；相對於此，得以發布 Legislative regulation 的權限則是來自於國會委任財政部 (Treasury Department) 制定法規命令的授權，通常以「The Secretary shall prescribe such regulations as he may deem necessary」或者是「under regulations prescribed by the Secretary」²¹等句型，來表示其授權的意思與明確地 (explicitly) 限定授與的權限內容。

依據授權條款來區分二者的實益，同樣的也是在於對法院的拘束力。法院雖對 Interpretative regulation 有完全的審查權，但除非該解釋之內容並不合理或者有違母法之意旨，否則通常仍會採用其意見。而 Interpretative regulation 則因有授權條款的依據，表明國會針對此事項放棄自行規範而委諸行政機關，是以只要該授權命令之內容不逾越授權範圍 (exceed the scope of power delegated to the Treasury Department) 不與母法規定相衝突 (contrary to the statute) 或本身規定即屬不合理 (unreasonable) 的情況下，法院幾乎不可能將之排除而不予以採用²²。

此種看法與本文之主張相同，概括空泛授權的施行細則原則上不享有判斷餘

¹⁹ PRENTICE-HALL, INC, FEDERAL TAXATION. COMPREHENSIVE 1-10 (2003) .

²⁰ TITLE 26, Subtitle F, CHAPTER 80, Subchapter A, Sec. 7805. - Rules and regulations (a) Authorization : Except where such authority is expressly given by this title to any person other than an officer or employee of the Treasury Department, the Secretary shall prescribe all needful rules and regulations for the enforcement of this title, including all rules and regulations as may be necessary by reason of any alteration of law in relation to internal revenue.

²¹ 例如 TITLE 26, Subtitle E, CHAPTER 51, Subchapter D, Sec. 5271. 或 TITLE 26, Subtitle A, CHAPTER 1, Subchapter C, PART II, Subpart B, Sec. 338. 等

²² PRENTICE-HALL, INC, FEDERAL TAXATION. COMPREHENSIVE 1-10 (2003) .

地，但法院對其所表示之見解亦需透過履踐說理義務方能排除；相對於此，具體明確授權的授權命令，則在不逾越授權範圍與內容及與母法規定不合的前提下，原則上享有判斷餘地，得以拘束法院。

益思科技法律事務所
Info Share Tech Law Office®