

第六節 稅率

第一項 司法審查之案例

第一款 釋字三六九號解釋

第一目 解釋文

「土地法第一百八十七條規定：「建築改良物為自住房屋時，免予徵稅」，而房屋稅條例第一條則規定：「各直轄市及各縣（市）（局）未依土地法徵收土地改良物稅之地區，均依本條例之規定徵收房屋稅」，對自住房屋並無免予課徵房屋稅之規定，二者互有出入，適用時易滋誤解，應由相關主管機關檢討房屋稅之徵收政策修正之。」解釋理由書：「憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。至法律所定之內容於合理範圍內，為立法裁量事項，前經本院釋字第二一七號、第三一五號及第三六七號解釋說明其意旨。房屋稅條例就納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項既分別定有明文，則其第一條關於徵收房屋稅之依據、第五條關於稅率、第六條關於授權地方政府規定稅率之程序，及第十五條關於減免房屋稅之規定，與憲法第十九條規定並未牴觸。」

第二目 規範上爭點

本號解釋於本文最相關之處，乃解釋理由書中所稱「第六條關於授權地方政府規定稅率之程序，及第十五條關於減免房屋稅之規定，與憲法第十九條規定並未牴觸」之部分。

房屋稅條例第六條規定：「直轄市及縣（市）政府得視地方實際情形，在前條規定稅率範圍內，分別規定房屋稅徵收率，提經當地民意機關通過，報請或層轉財政部備案。」其稅率係由房屋稅條例第五條區分不同用途與情狀規定其上限與下限¹³⁸，再委由地方政府視實際情形於該範圍內決定之，大法官認為此舉與憲

¹³⁸ 參房屋稅條例第五條。

法第十九條並未抵觸。查該授權條款雖未就目的、內容與範圍等項分開規定，但尚稱明確而不致淪為空白或概括授權，得以通過授權明確性之審查，故地方政府所發布之稅率屬有效的法源依據。

隨著地方制度法與地方稅法通則相繼通過，我國地方自治的發展已獲得其規範上基礎。房屋稅由於稅基穩固、稅籍清楚，不易逃漏且負有增長潛力，在地方財政上占有重要地位¹³⁹。但就房屋稅之稅率之公布，仍須注意經地方民意機關通過與報請財政部備案等程序規定，若未確實遵守則自屬無效。例如未經地方民意機關之同意，即不應允許行政機關恣意橫征暴斂。

第二項 現行規範狀態

第一款 營業稅法第十條

營業稅的徵收率也有與前開司法解釋相同的問題。營業稅法第十條規定：「營業稅稅率，除本法另有規定外，最低不得少於百分之五，最高不得超過百分之十；其徵收率，由行政院定之。」亦屬由行政機關在國會法所制定的上限與下限之間決定稅率。

觀此授權條款之文字，目的與範圍均付之闕如，且無法由該條文當中得知其授權的必要性，其相較全文修正之前尚有「視經濟與財政情形」之指示，更不符合授權明確性之要求¹⁴⁰。在無法得知任何必要性的前提下，似乎只為授權而授權，此種規範方式則近乎濫行授權，有違國會自身應盡的責任。此種規範方式使得行政權日益膨脹，卻無法由授權條款得知其必要性與正當性。

¹³⁹ 詳參房屋稅問題之研究，財政部賦稅改革委員會編印，民國七十八年六月，頁1以下。

¹⁴⁰ 民國七十四年十一月五日營業稅法全文修正前，營業稅法第五條規定：「各省（市）政府得在前條規定稅率範圍內，根據地方經濟及財政情形，分別擬訂營業稅徵收率及起徵點，經省（市）議會通過後，報請財政部備案。（第一項）經營糧食製造或買賣者，按前項徵收率減半徵收。」民國六十九年五月二十七日營業稅法全文修正前，營業稅法第六條規定：「各省（市）營業稅之起徵點及徵收率，由省（市）政府根據地方經濟及財政情形分別擬訂，經省（市）議會通過後，報請財政部備案。」

第七節 減免與加重

由於承認經濟、社會等其他政策亦可做為稅捐之目的，因此創造了許多獎勵誘導性的稅捐特權，而稅捐負擔不平的感受最為人民關切，目前大法官會議解釋中有關稅法的案件也最多¹⁴¹。

稅捐義務人不但只有於可歸屬於特定人之法律事實滿足稅捐之積極構成要件時發生，且於滿足稅捐之消極要件時，可引起稅捐減免的效果，此為稅捐構成要件的保障功能¹⁴²。將法律保留適用到稅捐之課徵，導出稅捐法定主義之要求，其意義在依據法律對一切滿足稅捐發生之構成要件者，平等課徵稅捐，包括稅捐之減免亦應受稅捐法定主義之拘束¹⁴³。

一個完整的規範結構，包含有構成要件與法律效力兩個部分。在稅捐減免的規定中，同時觀察這兩個部分，就有所謂的連結點。也就是如果想要發生稅捐減免的法律效力時，應該要連結到哪一點上。一種連結方法是連結到各個稅捐債務發生的構成要件要素上面，例如主體、客體、歸屬、稅基、稅率等項目，此時體系上即可將該減免規定歸類於這五個稅捐要件之一。反之，如果連結點是等待適用前面五個要件要素以後發生稅捐債務時，才適用稅捐減免的規定而給予減少、減徵或是免徵，此時稅捐減免的規定，就是存在於五個要素以外的另一套規定。

減免與加重的規定，如前所述，有以主體、客體等要件做為聯繫因素者，如釋字 458、460 號等¹⁴⁴，亦有直接針對稅捐額度為規定者，如釋字四一五號解釋¹⁴⁵，均由於涉及人民稅捐負擔之數額，依稅捐法定主義之要求應以國會法定之。

在稅捐法定主義之貫徹上，所以特別要求平等原則之遵守，乃在於稅捐課徵之結果，會相當深入的限制到人民的經濟自由，影響到人民的投資、消費、儲蓄及就業等發展自由。由於稅捐屬於無對價、無補償之財務負擔，故其課徵之結果，對人民之基本權利，特別是財產權之介入，甚至大於公用徵收。基於稅捐對人民

¹⁴¹ 參葛克昌著，綜合所得稅與憲法，載於氏著所得稅與憲法，頁 4。

¹⁴² 參黃茂榮著，構成要件的意義及保障功能，載於氏著稅捐法論衡，頁 28。

¹⁴³ 參黃茂榮著，從大法官會議釋字第二二四號解釋稅務，載於氏著稅捐法論衡，頁 114。

¹⁴⁴ 參釋字四五八號與四六一號解釋。

¹⁴⁵ 參釋字四一五號解釋。

之經濟自由會造成此種深入的影響，以致於影響到人民間的競爭秩序，故稅捐法定主義之實踐，要求對滿足稅捐之發生的構成要件者平等課稅，包括其稽徵及強制執行，皆不得有違反平等原則之恣意放棄或延緩¹⁴⁶。不過，在稅法中有不平等的稅捐減免規定時，由於因該規定而受利益者，不會就受益提出行政救濟來加以拒絕；而未受利益者，似亦缺乏以訴訟的方式，請求對於由違法受優惠者依法課稅。是故，此種問題在實務處理上，常常容易因此擺下來而未積極處理¹⁴⁷。

就此而論，稅捐法定主義與罪刑法定主義有關鍵之差異。在罪刑法定主義底下，仍基於刑事政策之考量，有微罪不舉或緩刑、假釋等制度，以激勵自新，但在稅捐法定主義底下，雖有尾數因四捨五入而不予課徵，但其目的在於簡化稽徵行政中關於稅額之計算，而非在於免除¹⁴⁸。

第一項 司法審查之案例

第一款 釋字二六七號解釋

第一目 解釋文

「房屋稅條例第十五條第二項第一款規定，政府平價配售之平民住宅房屋稅減半徵收，旨在對於低收入人民之住宅給予租稅優惠，財政部依據此項立法意旨，參酌當時社會經濟狀況，於中華民國六十四年十月二十七日以台財稅字第三七六三九號函，說明此種平民住宅之涵義，與憲法尚無牴觸。」

第二目 規範上爭點

本案之爭議，在於房屋稅條例第十五條第二項第一款規定政府平價配售之平民住宅，其房屋稅減半徵收¹⁴⁹。就其中平民住宅財政部以台財稅字第三七六三九號

¹⁴⁶ 參黃茂榮著，從大法官會議釋字第二二四號解釋稅務，載於氏著稅捐法論衡，頁 114-115。

¹⁴⁷ 參黃茂榮著，從大法官會議釋字第二二四號解釋稅務，載於氏著稅捐法論衡，頁 115。

¹⁴⁸ 參黃茂榮著，從大法官會議釋字第二二四號解釋稅務，載於氏著稅捐法論衡，頁 115。

¹⁴⁹ 房屋稅條例第十五條第二項第一款：「私有房屋有左列情形之一者，其房屋稅減半徵收：一 政府平價配售之平民住宅。」

函示認為：「平價配售之平民住宅必須符合下列要件：一、配售住宅每戶建坪不得超過十二坪。二、合乎政府訂定配住人身分標準配售予平民而非標售者。、平價住宅之售價不大於興建成本，其貸款興建之利息部分，由政府負擔者。」該函釋時已屬於稅捐優惠客體之範疇，按稅捐法定主義之要求，應以法律定之。縱使認為有「因社會經濟狀況之演變，自應隨時為合理之調整」¹⁵⁰之必要，亦應由授權命令定之。財政部如發布行政規則定之，則非適當的法源依據，且觀之亦未有授與財政部判斷餘地之意，故法官於履踐其說理義務後，即可不受其拘束，但法院判決實務上卻仍引用財政部函釋做為裁判依據¹⁵¹。

第二款 釋字四一五號解釋

第一目 解釋文

「所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」之規定，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。同法第十七條第一項第一款第四目規定：「納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者」，得於申報所得稅時按受扶養之人數減除免稅額，固須以納稅義務人與受扶養人同居一家為要件，惟家者，以永久共同生活之目的而同居為要件，納稅義務人與受扶養人是否為家長家屬，應取決於其有無共同生活之客觀事實，而不應以是否登記同一戶籍為唯一認定標準。所得稅法施行細則第二十一條之二規定：「本法第十七條第一項第一款第四目關於減除扶養親屬免稅額之規定，其為納稅義務人之其他親屬或家屬者，應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍，且確係受納稅義務人扶養者為限，其應以與納稅義務人或其配偶「同一戶籍」為要件，限縮母法之適用，有違憲法第十九條租稅法律主義，其與上開解釋意旨不符部分應不予援用。」

¹⁵⁰ 參釋字二六七號解釋。

¹⁵¹ 詳參行政法院七十一年度第九十七號判決、七十六年度第一二六號判決、七十六年度一九七九號判決、七十七年度第一二九號判決、八十七年度第一四一五號判決。

第二目 規範上爭點

大法官會議首先宣示就納稅義務人與受扶養人是否為家長家屬，應取決於其有無共同生活之客觀事實，而不應以是否登記同一戶籍為唯一認定標準¹⁵²。關於如何認定納稅義務人與受扶養人間之關係，原屬於「認定事實」的問題，是否屬於同一戶籍只為認定標準之一¹⁵³。

但原所得稅法施行細則第二十一條之二規定以「同一戶籍」者為限，致使原本認定事實的方法成為稅捐減免的構成要件，限縮了母法的適用，且確實因此加重人民之負擔。將減免要件規定在施行細則中即有違稅捐法定主義，是故遭宣告違憲失效。

所得稅法施行細則第二十一條之二於大法官釋字公布後¹⁵⁴，將近兩年的時間才加以刪除¹⁵⁵。如今關於所得稅法該部分免稅額之規定¹⁵⁶，僅需符合所得稅法訂定之要件即可，不再受原施行細則所增加的要件之限制，亦即不同戶籍者亦可適用該免稅額。相對於此種將構成要件訂於施行細則的情形，同細則第二十一條之一：「本法第十七條第一項第一款第一目至第三目關於減除扶養親屬免稅額之規定，不以受扶養親屬與納稅義務人同居為要件」。既規定不以同居為要件，則稽徵機於認定事實時，即不得針對此點加以審酌或要求當事人舉證。稅捐稽徵機關此種觀點與態度，會依據其所展現的法源形式不同，對人民有不同的影響。

由此規定亦可推知關於扶養親屬的認定，尚有其他認定事實之方式，並非只能依靠戶籍資料。畢竟職權調查為行政機關的責任，不可輕言推卻¹⁵⁷。另外值得

¹⁵² 釋字第四一五號解釋。

¹⁵³ 但審判實務上卻有不問其他客觀事實，而僅以同一戶籍為判斷標準者，如行政法院七十二年度判字第一四三號判決。而對於已有同一戶籍之事實者，亦有不加以採認者，如行政法院七十八年度判字第四三號判決。

¹⁵⁴ 釋字第四一五號解釋公布於民國八十五年十一月十八日。

¹⁵⁵ 本條文於民國七十三年八月十六日以行政院(73)台財字第13641號函增訂，於民國八十七年六月十日以行政院(87)台財字第29022號函刪除。

¹⁵⁶ 第十七條第一項第一款第四目規定：「納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百四十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者」。

¹⁵⁷ 如行政法院八十三年第一四九號判決：「財政部函所以明示對於身陷大陸之親屬，不得列報減除扶養親屬寬減額者，係以身陷大陸之親屬，因無戶籍資料可考，且是否無謀生能力或其年齡是否符合稅法規定，亦無從查證，是身陷大陸之親屬「目前」不能由納稅義務人申報扶養親屬寬減額為依據，並非永久排除申報大陸地區直系尊親屬寬減額之規定，因此若有提

思考的是，若本條文規定方式變更為：「依本法第十七條第一項第一款第四目之規定，申報免稅額者，應檢附戶籍謄本」的規範方式¹⁵⁸，恐怕事實上會造成與原本規定相同的結果。是以行政機關在制定法規命令時，除實體要件外，仍須格外小心舉證部分的規定。

第三款 釋字四二四號解釋

第一目 解釋文

「財政部中華民國八十三年二月十六日台財稅字第八二二三○四八五○號函釋：「贈與人所有之全部農業用地，經分次贈與能自耕之具有繼承人身分中之同一人，且繼續經營農業生產者，全部農地均准免徵贈與稅，惟最後一次以前各該次贈與仍應先予核課贈與稅，俟最後一次為贈與，全部農業用地均歸同一受贈人後，再辦理退稅」，係主管機關為執行遺產及贈與稅法第二十條第五款及農業發展條例第三十一條規定之必要，就家庭農場之農業用地免徵贈與稅之作業，對所屬機關所為之釋示，與上開法律規定之意旨相符，於憲法第十九條之規定尚無抵觸。」

第二目 規範上爭點

本號解釋之函釋雖未直接終局地改變稅捐數額，但其仍然創設了該法所無之稅捐優惠的限制要件，使得人民須承受稅捐繳納上的期限損失¹⁵⁹。

再者，先繳納稅捐後再辦理退稅，將受有稅捐稽徵法第二十九條之限制¹⁶⁰，

出具體證據，且因時代環境之變遷，沒有查證之管道，可以查證時，即難謂不能由納稅義務人申報之理...本件原告既提出經財團法人海峽交流基金會驗證之母子關係公證書及其母收到原告交付款項公證書，以及往返函件，台灣同胞旅行證明，台灣地區入境證副本等文件，證明其確有扶養大陸地區尊親屬之事實，而被告又非不可透過財團法人海峽交流基金會進行查證，乃竟未予斟酌或查證，遽依上開七十二年財政部函否准原告申報扶養親屬寬減額，而為駁回之復查決定，自嫌失之草率」

¹⁵⁸ 如同細則第二十四條之五：「依本法第十七條第一項第二款第三目第五小目規定，申報教育學費特別扣除額者，應檢附繳費收據影本。」

¹⁵⁹ 參釋字四二四號解釋蘇俊雄大法官不同意見書。

¹⁶⁰ 稅捐稽徵法第二十九條：「納稅義務人應退之稅捐，稅捐稽徵機關應先抵繳其積欠。並於扣抵後，應即通知該納稅義務人。」

有被稽徵機關抵繳其他稅目積欠稅捐之可能。且稅捐稽徵法施行細則第八條又將前述之「積欠」擴張至各項稅目欠稅及欠繳之滯納金、滯報金、怠報金、利息及罰鍰¹⁶¹，除法源依據之問題外，也連帶使得人民的地位較原本更為不利。該函釋非有效法源依據，法院自無須受其拘束，得拒絕適用。

第四款 釋字四七八號解釋

第一目 解釋文

「土地稅法第三十五條第一項第一款所定「自用住宅用地」，依同法第九條規定，係指「為土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地」，並未以須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅為認定之標準。財政部中華民國七十三年十二月二十七日台財稅第六五六三四號函謂：「土地所有權人出售自用住宅用地，於二年內重購土地者，除自完成移轉登記之日起，不得有出租或營業情事外，並須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅者，始准依土地稅法第三十五條第一項第一款規定，退還已納土地增值稅」，其以「須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅」為申請退稅之要件部分，係增加土地稅法第三十五條第一項第一款所無之限制，有違憲法第十九條租稅法律主義，應不予援用。」

第二目 規範上爭點

本案之爭點同前所述，財政部將原本依法律規定為準則制之稅捐優惠，利用函釋改為個案核准的方式，企圖藉此將其行政行為由羈束處分改為裁量處分之性質。本文贊同解釋文的立場，認為如此實已增加法律所無之限制，違反稅捐法定主義，法院自應拒絕適用而准予人民退稅，司法實務上亦有持相同見解者¹⁶²。

¹⁶¹ 參稅捐稽徵法施行細則第八條：「稅捐稽徵機關依本法第二十九條規定，就納稅義務人應退之稅捐抵繳其積欠者，應依左列順序抵繳。一 同一稅目之欠稅。二 同一稅目欠繳之滯納金、滯報金、怠報金、利息及罰鍰。三 同級政府其他稅目之欠稅。四 同級政府其他稅目欠繳之滯納金、滯報金、怠報金、利息及罰鍰。五 其他各項稅目之欠稅及欠繳之滯納金、滯報金、怠報金、利息及罰鍰」

¹⁶² 參行政法院七十六年度第一四號判決。

第二項 現行規範狀態

第一款 行政機關的裁量 - 土地稅法與土地稅法施行細則

土地稅法第十八條：「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：一 工業用地、礦業用地。二 私立公園、動物園、體育場所用地。三 寺廟、教堂用地、政府指定之名勝古蹟用地。四 經主管機關核准設置之加油站及依都市計畫法規定設置之供公眾使用之停車場用地。五 其他經行政院核定之土地。（第一項）在依法劃定之工業區或工業用地公告前，已在非工業區或工業用地設立之工廠，經政府核准有案者，其直接供工廠使用之土地，準用前項規定。（第二項）第一項各款土地之地價稅，符合第六條減免規定者，依該條減免之。」其中第一項第四、五款所定免稅要件含有行政機關之裁量，與稅捐法定主義所要求之合法原則並不相符¹⁶³。但此規定涉及立法裁量之使用適當與否，原則上仍無法源依據之位階的問題，與下述以細則規定所產生的疑問，屬於同層次的問題。

土地稅法施行細則為僅獲概括授權之法規命令¹⁶⁴，該法第十三條係為解釋其母法第十八條第一項特別稅率計徵地價稅之土地而設¹⁶⁵，但其中第二款增列應經目的事業主管機關核准開採，第三款增列應經目的事業主管機關核准設立。這種核准要件的附加，限制了適用的主體或客體資格，本諸稅捐法定主義之精神，應不能以施行細則規範之。無論該規定是否符合立法目的之意旨，行政機關均不得透過法規命令授與自己裁量權以限制人民自由權利。類似的問題，亦曾於大法官

¹⁶³ 參黃茂榮著，論地價稅，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 619。

¹⁶⁴ 土地稅法施行細則第一條：「本細則依土地稅法（以下簡稱本法）第五十八條之規定訂定之。」土地稅法第五十八條：「本法施行細則，由行政院定之。」

¹⁶⁵ 土地稅法施行細則第十三條：「依本法第十八條第一項特別稅率計徵地價稅之土地，指左列各款土地經按目的事業主管機關核定規劃使用者。二 礦業用地：為經目的事業主管機關核准開採礦業實際使用地面之土地。三 私立公園、動物園、體育場所用地：為經目的事業主管機關核准設立之私立公園、動物園及體育場所使用範圍內之土地。六 其他經行政院核定之土地：為經專案報行政院核准之土地。」

會議釋字第二一 號解釋加以處理，並宣告細則規定違憲失效¹⁶⁶。

兩者相較，前者以國會法定之，故無法源依據位階的疑問，但該條文是否應授與行政機關個案裁量權限，仍有該立法裁量是否有必要及適當與否之疑問。而後者以施行細則授與自身裁量權限，且該內容涉及人民自由權利的限制違反法律保留原則之要求。亦即，前者涉及實質上必要性與適當與否之問題，後者乃法源表現形式上根本不得以細則為之的問題。

第八節 小結

第一項 實體事項應適用國會保留原則

有關稅捐構成要件之規定，由於涉及人民財產權之侵害，且無論是受規範者的範圍、影響作用的長久等，均屬重要事項，符合重要性理論的要求¹⁶⁷，應適用「法律保留原則」固無疑義¹⁶⁸。但以法律授權之行政命令規定稅捐構成要件，其法源基礎是否足夠？在我國實務，行政機關以法規命令規定稅捐構成要件之情形極為常見，就行政機關基於立法機關之授權可以規範與人民之權利或義務有關事項而言，法規命令就此具有法源地位，對一般事件與一般人具有規範上拘束力，法院僅得在形式上審查其是否經合法授權，在內容上得審查其是否超越授權範圍與其內容是否符合實質正義之要求。

在上述意義底下，行政機關以法規命令規定稅捐構成要件尚符合「法律保留原則」之要求。然而，稅捐構成要件之規定是否應進一步適用「國會保留」則有爭論。贊成者主張基於民主原則、國會的公開功能與稅捐正義，故應適用國會保留；反對者則主張稅捐應具有政策上之應變能力，故經明確授權且未逾越母法之情形下，乃容許以法規命令規定之。實務顯然是採後者見解，可見「國會保留」的主張在我國稅法建制上仍有未能貫徹之處。為求補救此情形，仍有賴於立法機關努力立法，且行政機關亦自制於為立法機關立法之時，嚴守法律優位之原則，

¹⁶⁶ 參黃茂榮著，論地價稅，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 618。

¹⁶⁷ 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 63-76。

¹⁶⁸ 但仍有許多重要事項，例如稅捐擔保責任或是連帶債務等規定均尚未完備。參陳敏著，租稅債務關係之變更，載於政大法學評論，第三十期，頁 122、158；陳清秀著，稅捐債務關係之變更與消滅 - 1 - ，載於植根雜誌，第十二卷六期，頁 21 以下。

提出合理周圓的法案，而不借機膨脹行政權，此外，司法機關亦應加以監督¹⁶⁹。

第二項 稅捐法定主義與國會法

稅捐法定主義主要是針對非國會法的法源進行形式審查，蓋國會法本身並無違背國會保留之可能。是以一旦審查標的屬於國會法時，即無法源依據上的疑問，得以直接進入到實質內容的審查，例如是否符合平等原則、實質課稅原則或稅捐公平原則。

以釋字三一—號解釋為例¹⁷⁰，其爭點在於遺產及贈與稅法第十條第一項的但書規定，可否不以死亡時而以申報時為遺產財產價值之計算的基準日。如其在可核實課徵的情形下而不遵守量能課稅原則，即可論為違反憲法第十五條侵害納稅義務人之財產權。遺產價值的估算應採計實有的價值，而非規範上應有的價值，此乃是量能課稅原則之下自明的道理¹⁷¹。但此屬量能課稅或實質課稅原則對立法者所提出的要求，與稅捐法定主義或要件法定原則無涉。

雖該但書規定明顯違反法律之解釋適用應依循之整體適用的原則¹⁷²，但本案審查結果並未宣告其違憲，可能有其時空背景之因素。主要的原因可能是顧慮到稅制發展的初期，為求國家依法課稅已屬不易，因此在努力於稅捐法定主義之建

¹⁶⁹ 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 127-128；黃茂榮著，法學方法與現代民法，增訂三版，頁 31-40。

¹⁷⁰ 釋字三一—號解釋：「遺產稅之徵收，其遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準，遺產及贈與稅法第十條第一項前段定有明文。對逾期申報遺產稅者，同項但書所為：如逾期申報日之時價，較死亡日之時價為高者，以較高者為準之規定，固以杜絕納稅義務人取巧觀望為立法理由，惟其以遺產漲價後之時價為遺產估價之標準，與同法第四十四條之處罰規定並列，易滋重複處罰之疑慮，應從速檢討修正。至稅捐稽徵法第四十八條之一第一項但書規定加計利息，一併徵收，乃因納稅義務人遲繳稅款獲有消極利益之故，與憲法尚無牴觸。」

¹⁷¹ 縱使認為立法機關於此種情形有改變其基準日的必要，則可運用之立法手段極其量是：將繼承事件之發生時點自事實上的死亡日，擬制為申報日，並以之為基礎，整體開展與該繼承事件有關之遺產稅、土地增值稅的課徵關係。而非採取割裂的方式，只將計算遺產財產價值的基準日日後移到申報日，並將以該日後移動之基準日為基礎計得之遺產財產價值適用到其遺產稅、遲延利息及土地增值稅的計算上。詳參黃茂榮著，計算遺產稅稅基之基準日，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 766-767。

¹⁷² 參大法官會議釋字第三八五號解釋：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用。本於法律適用之整體性，不得任意割裂」等語，亦宣示此項原則。針對基準日選定的問題，另可參本號釋字大法官鄭建才之一部不同意見書與大法官陳瑞堂之不同意見書

制的過程當中，司法實務容易傾向於認為只要有國會法做為其明文依據，就算再怎麼不合裡也承認其拘束力，而忽略掉立法權濫用的問題¹⁷³。

第三項 稅捐法定主義與行政立法

行政機關基於立法機關的授權，可以利用法規命令規範人民權利或義務有關之事項。但對人民之自由、財產的干預行為，在現代民主法制的國家中，至少就稅捐領域而言，還進一步要求國會保留。其結果為禁止授權行政機關制定「法規命令」以取代「形式意義之法律」做為干預人民自由或財產的依據。是以，在稅法上的法規命令，是否屬於其法源之一，或者對於哪些稅法上之事項得以法規命令規範之，乃特別重要¹⁷⁴。

以法規性命令做為稅捐法上稅捐債務之構成要件之有關事項的規定，應該要特別受到重視。現行法上經由法律明文規定授權給行政機關制定與稅捐構成要件者，主要者有如稅捐主體 - 營業稅法第十三條關於小規模營業人之認定標準，需參照同法施行細則第就九條、第十條與使用統一發票標準¹⁷⁵；稅捐客體 - 營業稅法第十一條第一項所稱之各事業，其非專屬本業的範圍，營業稅法第十八條第二項規定為國際運輸業之應稅銷售範圍的界定，該條第一項所稱的中華民國境外第一站，兩者均規定由財政部定之，但卻未見財政部為此制定的法規命令，而需另外參照行政函釋或甚至未表示意見¹⁷⁶；稅基 - 營業稅法第十九條第三項規定符合

¹⁷³ 參黃茂榮著，計算遺產稅稅基之基準日，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 764。

¹⁷⁴ 參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 127-129。

¹⁷⁵ 另可參照民國九十一年九月五日財政部台財稅字第○九一○四五四九八四號函：「銷售公益彩券之營業人，除經營其他營業項目之收入部分，經稽徵機關核定使用統一發票者，其銷售公益彩券所取得之佣金收入，應依法開立統一發票外，其餘銷售公益彩券之營業人，不論其取得之佣金收入是否達使用統一發票標準，應准予免用統一發票，並併計其他營業項目之查定銷售額，按稅率百分之一課徵營業稅。」則似乎財政部於此又採取不同之標準。

¹⁷⁶ 有關營業稅法第十一條第一項所稱之各事業，其非專屬本業之範圍，迄今未見相關的統一辦法，似乎由相關函釋構成。可詳參民國九十二年三月十一日台財稅字第○九二○四五一一二六號函：「以收購金融機構不良債權為目的之資產管理公司，處理金融機構之不良債權，適用銀行業之營業稅稅率。所稱銀行業之營業稅稅率，係指銀行業經營專屬本業之銷售額適用之營業稅稅率。資產管理公司自金融機構買受之不良債權適用銀行業之營業稅稅率，其課稅稅基及適用範圍，如屬轉售者，係以轉售差價計算；如屬自行催收者，係以收回金額與買價之差額計算；至買入不良債權後尚未處理前其催收利息等孳生收入，依「處理金融機構之不良債權」之立法目的，可併計入銀行業營業稅稅率之適用。另依信託業法規定，以信託公司方式設立之資產管理公司，係屬信託業，應比照信託投資業經營專屬本業或非專屬本業銷售額之規定，分別適用營業稅法第十一條第一項規定百分之二或百分之五之稅率，並按營業稅法第四章第二節特種稅額計算規定計徵營業稅。」民國九十年十二月五日財政部台財稅第 九

要件而不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，需參照由財政訂定之兼營營業人營業稅額計算辦法；稅率或應徵稅額：貨物稅條例第七條關於水泥稅率、第十條關於油氣類之稅率均得由行政院視實際情況在其前項規定之應徵稅額百分之五十以內予以增減；與稅捐客體對於稅捐主體之歸屬有關者，如土地稅法第四條授權行政機關得對於個案介入指定土地稅之代繳義務人¹⁷⁷。

各項要件當中，主體、客體與歸屬三項決定了「誰應就什麼負擔何種稅捐」，就直接針對主體與客體規定的部分，固然較為明瞭而引人注目，司法審查當中亦不乏如釋字二一號這樣足以做為榜樣的正面案例；相對於此，卻尚未明白意識到歸屬的存在與其重要性。在客體對主體的歸屬、成本費用的歸屬以及時間的歸屬上，曾有過令人不能滿意的案例。

稅基與稅率兩項要件相乘後，即可得出納稅義務人應負擔多少稅捐，代表著究竟要繳多少稅。就稅率而言，可說是整部稅法當中最為人注目的一環，但由於通常是以明確的數字表示，故較無爭議。縱使如營業稅的稅率是授權行政機關決定之，也先由國會確立其最高及最低的範圍。但是在稅基的計算上，例如土地公告現值、用以抵繳之實物的估價與營業額的推計核定等，卻未完全表現出其應以國會法定之或為指示的重要性，此點令人感到遺憾。並且在釋字二八六號與三九

四五七五 九號函：「銀行辦理信託資金業務收取之信託手續費收入，屬銀行業經營專屬本業之銷售額」。民國九十一年一月二十五日財政部台財稅第 九 四五八 四五號函：「信用卡公司 就其經營非專屬本業以外之銷售額百分之三之相當金額 並依「稽徵機關審查銀行業保險業信託投資業證券業期貨業及票券業沖銷逾期債權或提列備抵呆帳作業要點」規定辦理申報。」民國八十四年九月六日財政部台財稅字第八四一六三二四八六號函：「銀行業、信託投資業及經核准登記之短期票券交易商，買賣短期票券 視為利息收入，依法課徵營業稅；至於銀行業、信託投資業及短期票券交易商以外之營利事業，其買賣短期票券，係財務上之調度，非屬營業行為，該項利息收入免徵營業稅。」民國八十八年十二月九日財政部台財稅字第八八一五五六六八三號函：「票據交換所非屬營業稅法第十一條及第二十一條規定之行業，其銷售額應依同法第四章第一節一般稅額計算規定計徵營業稅，並依規定領用統一發票」，民國八十八年七月十五日財政部台財稅字第八八一五五七九六號函：「核定期貨業，自八十八年七月一日起，得免用或免開統一發票」。對此，是否得以參照營業稅法所附「營業人開立銷售憑證時限表」中，對於前述各行業的業務範圍而認定所謂非專屬本業之範圍，對此，財政部於民國八十年五月十六日曾有台財稅字第八 六八一四四八號函：「依照營業稅法第二十一條規定銀行業、信託投資業、證券業...應就其銷售額按規定之稅率計算營業稅額。又同法第二十四條規定得申請依照本章第一節規定計算營業稅額並依第三十五條規定申報繳納，係以銀行業、保險業、信託投資業經營本法營業人開立銷售憑證時限表特別規定欄所列非專屬本業之銷售額部分為限。」曾使用此種認定方式。關於子法延遲配合的現象，另可參林柄滄著，談財稅措施之偏失及其改進之道，載於氏著稅收與法理之爭，頁 59 以下。

¹⁷⁷ 其指定之結果雖不改變納稅義務人，但卻因此使得第三人因此就他人之地價稅負代繳義務。參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 129。

七號中，透露稅基事項屬於「細節性與技術性之事項」¹⁷⁸，其審查標準實已過寬。

施行細則中也常可以看到將原本母法的文字敘述轉為計算公式¹⁷⁹。若僅是表達方式的轉換，則自然不必獲得授權。因此類規定僅具有提供訊息，使受規範者更容易瞭解條文所欲表達的內容，並未創設母法所無的稅捐負擔。但若因描述方式的改變而增加了稅捐負擔，則同樣地為法所不許。

存於施行細則當中，最多的是各種解釋性與闡釋性規定。如本文前述，這些規定僅為行政方的意見，其用意在於表彰立法者之意思，不因其法律位階即當然地拘束司法機關，亦無判斷餘地。而司法機關對於行政方的意見，除具體明確的授權命令之內容外，無論是表達於施行細則、職權命令或行政規則，甚至僅於答辯狀當中，法院都必須經過說理的過程方能不予以採納。亦即，法院必須盡其說理義務後，才能不採取或拒斥行政方所表示的看法，如此整個救濟程序才能夠建立在具有知識與說理的基礎上。

¹⁷⁸ 釋字二八六號解釋：「至計算土地自然漲價數額時，應如何核實訂定扣減改良土地費用之標準，本可有從嚴從寬之抉擇，而此與增值稅稅率之調整及是否另徵所得稅有密切關連，應由有關機關隨稅捐稽徵技術之進步，在立法得裁量之範圍內，適時通盤檢討改進，併予指明。」釋字二八六號楊與齡大法官不同意見書 依「技術犯規亦屬犯規」之遊戲規則，如何計算土地自然漲價總額，縱屬技術性規定，亦難謂「非違憲」。釋字三九七號解釋：「加值型營業稅係對貨物或勞務在生產、提供或流通之各階段，就銷售金額扣抵進項金額後之餘額（即附加價值）所課徵之稅，涉及稽徵技術、成本與公平，有其演進之過程。關於如何計算兼營營業人之應納稅額，各國多採比例扣抵法，亦有規定帳載完備，得明確劃分勾稽，而經核准者，得採直接扣抵法。」

¹⁷⁹ 例如所得稅法施行細則第三十一條、第四十八條之四、第四十八條之九等規定。