

第四項 「實體從舊，程序從新」原則

程序規定僅為協助實體規定實現，不影響實體權利義務，因此有新程序規定時，一般認為即應適用新程序規定。是以有所謂「實體從舊，程序從新」原則⁵⁰。

「實體從舊，程序從新」原則，主要是認為程序規定之目的僅在於實現實體規範的內容，是以必須居於協助的角色，而不可因程序規定改變或更動實體上的權利義務關係。是故，在過去已經發生並完結的法律事實，於法律程序中捨其發生時之程序規定而適用新規定，亦不認為有溯及既往的問題⁵¹。行政法院判決認為屬於程序規定者，則應依程序從新原則溯及既往適用之⁵²。

第一款 實體規定—以免稅額及課稅級距金額為例

實體從舊的原則，是指應適用行為時法規或法律事實發生時之法規，亦為行政院所採⁵³。但以所謂的行爲發生時點做為判斷標準，在稅法中的期間稅即非全無疑問，例如採取年度課徵的所得稅。

所得稅法中綜合所得稅免稅額及課稅級距金額的規定⁵⁴，屬稅捐實體事項，

⁵⁰ 參行政法院五十九年度判字第五三四號判決；陳敏著，行政法總論，三版，頁 125 以下；吳庚著，行政法之理論與實用，五版，頁 273；林鈺雄著，刑事訴訟法（上冊，總論編），一版，頁 33 以下；何賴傑著，論刑事程序之程序從新原則—以刑訴第三二三條修正為例，載於刑事法雜誌，第四十四卷三期，頁 108 以下。高雄市國稅局於其第 78 期租稅宣導之中，即引用做為解釋之原則。載於網頁：http://www.taxresearch.org.tw/publication/publicize/78publicize_4.htm, visited at 2003/3/9. 行政法院亦有肯認此原則，稱「最高行政法院庭長黃綠星...指出，本來行政法在適用上的原則是「程序從新，實體從舊」，但目前有不少法律也增訂從新從輕的條文，例如，社會秩序維護法、刑法第 2 條、稅捐稽徵法第 48 條之 3、營業稅法第 53 條之 2 等，因此，如何適用從新從輕原則，成為法官在審理案件時，必須面對的問題。」載於網頁：<http://www.webcpa.com.tw/cpanews110400.htm>, visited at 2003/3/9.

⁵¹ 參王建煊著，租稅法，民國九十年八月版，頁 44。

⁵² 行政法院五六年度判字 81 與 244 號判例曾表示：「關於原告五十一年度營利事業所得稅事件，在實體上固應適用舊所得稅法，但其稽徵程序係開始於現行所得稅法公布施行以後，程序上自應適用現行所得稅法之規定。」行政法院五六年度判字 211 號判例：「依程序從新之原則，原告五十一年度之綜合所得稅，既係於現行所得稅法施行後辦理結算申報，則有關程序，自應適用現行所得稅法之規定。」惟此三號判例所附麗之規定已經修正，是以公告不再援用。

⁵³ 行政法院八十八年度判字第四二八九號判決：「行政法規之適用，應適用實體從舊、程序從新原則...此與上開稅捐稽徵法第一條之一所指財政部所發布之「解釋函令」尚有不同；本件贈與日期為八十一年六月十五日，係在遺產及贈與稅法第二十條修正之前，自應適用行為時法律之規定。」八十六年度判字第二五六〇號判決：「遺產及贈與稅法第二十一條關於免稅額之規定，雖已提高為一百萬元。惟本案贈與之事實發生於七十八年二月二十一日，依實體從舊之法律適用原則，仍應適用舊法之規定，尚無稅捐稽徵法第四十八條之一從新從輕規定適用。」

⁵⁴ 所得稅法第五條第四項規定：「綜合所得稅免稅額及課稅級距之金額，於每年度開始前，由財

其修正原本應屬立法機關的權限，舊條文亦規定應「經立法程序」制定公布之⁵⁵。若在國會中年年修正，可使各項金額更貼近當時的民意及政策，但缺點是行政機關及立法院每年必須耗費相當的時間來進行折衝。是故，現行法就此採取物價指數連動法。準此，綜合所得稅免稅額及課稅級距之金額，於每年度開始前由財政部依規定計算後公告之。其規定在「每年度開始前」制定公布，即基於稅捐法定主義與禁止溯及既往之要求⁵⁶。固然所得稅之計算與課徵採取年度課之的方法，屬於某一年度之課稅事實構成「一個」所得稅法上的法律事實。因此，在稅捐年度當中制定公布免稅額與課稅級距之金額，必將之適用到公布年度之公布前後的法律事實。如此有無溯及效力之賦予，學說上乃見仁見智，有稱之為不真正溯及既往。而有關真正與不真正溯及既往，區別標準並不够明確而容易遭致批評⁵⁷。在德國聯邦憲法法院，認為在該曆年度屆滿之前，可以溯及生效的加以變更，即非允當之見解。蓋在此類稅捐，稅捐債務需要等到該年度屆滿時才發生，然而法律所定稅捐義務要連結的事實關係，則是早在該曆年度期間即已實現。因此，在信賴保護的觀點下，期間稅即不適當以技術性的年度劃分來做為區分真正或不真正溯及既往的區別基準⁵⁸。比較適當而沒有問題的，是以各別的稅法上事實關係之實現為區別標準，亦即在此必須考量到按期間核課的年度稅，係以一連串的個別事實關係為其基礎⁵⁹。但為了避免因為小事而引起違憲宣告的大風波，縱使在

政部依據第一項及第三項之規定計算後公告之。所稱消費者物價指數係指行政院主計處公布至上年度十月底為止十二個月平均消費者物價指數。」

⁵⁵ 該項規定於民國七十八年十二月三十日修正前為：「綜合所得稅免稅額、寬減額、累進稅率及其課稅級距、營利事業所得稅起徵額及稅率，均於每年度開始前經立法程序制定公布之。」，八十年十二月三十日修正前為：「綜合所得稅免稅額、累進稅率及其課稅級距，營利事業所得稅起徵額及稅率，均於每年度開始前，經立法程序制定公布之。現行條文為修正後之結果。」

⁵⁶ 詳參黃茂榮著，所得稅稅率條例應在何時制定公布，載於氏著稅捐法論衡，頁 179。

⁵⁷ 詳參陳清秀著，稅捐法定主義，載於氏著稅法之基本原理，頁 85；李建良著，法律的溯及既往與信賴保護原則，載於台灣本土法學雜誌，第二十四期，頁 80-83。

⁵⁸ 按照中央法規標準法之規定，法規如果適用於依前述規定發生效力之日期前所發生或完成之要件事實，即有溯及效力，相對於此尚有所謂的不真正溯及既往。主要是因為法律所規範之要件事實，依其存在之特徵有些發生於一瞬間，有些發生於一段時間。一瞬間是一個「點」，而一段時間是一個線的存在形式，法律之生效日亦是一個「點」的存在形式。當要件事實自開始到完成所需時間，在規範上被認定為一個時點，則這種要件事實的發生，不是在特定法規生效前，即在其生效後。從而對之如有溯及適用之情形，其態樣必為真正之溯及效力。反之，其如為「繼續性事實」需要一段時間使可能完成，其發展時段便有可能橫跨特定法規之生效時點。於是，引起法規如適用於發展時段橫跨於法規生效時點之要件事實時，亦即法規之效力可及於法規生效前之該事實發展階段，產生類似溯及效力之型態。為說明該差異，學說與實務將此種溯及效力稱為「非真正溯及效力」或「不真正溯及既往」，以與前述之真正溯及效力相區別。詳參黃茂榮著，夫妻剩餘財產差額分配請求權之規定的溯及效力，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 201-204。

⁵⁹ 參陳清秀著，稅捐法定主義，載於氏著稅法之基本原理，頁 86。

本條文沒有規定「於每年度開始前」之限制，除非行政上具有很大的不得已之事由，還是按照稅法建制原則中最基本的稅捐法定主義之要求，在每年度開始前修正公布為妥⁶⁰。

第二款 程序規定—以行為義務之扣繳義務為例

稅捐稽徵程序在有關調查事實方面，只能在有法律依據時方得課人民「協力義務」。因為要求負擔稽徵協力義務，對義務人而言是一種行為自由的限制與介入，依憲法第二十三條的規定，自當有法律為依據始得為之⁶¹。此部分即不能因為所謂程序從新原則之適用，而使得各種協力義務被劃歸於程序上義務的同時，取得可溯及既往生效的地位，造成課人民預期之外的義務之後果。此乃依據法治國的理念，要求國家公權力行為應有特定前提要件，並透過特定的法律形式及規律，使人民得以在稽徵程序中具有預測可能性。茲以扣繳義務為例說明之。

「就稅捐債務之履行，依稅法之規定，負有義務從其應向納稅義務人給付之金額中，扣留納稅義務人應繳之稅款，然後為納稅義務人之計算，向稅捐稽徵機關繳納者」，即為扣繳義務人⁶²。將扣繳義務之內容解析之，應將之歸屬於行為義務⁶³，為程序規定之一環。但扣繳義務之課予，不但影響到扣繳義務人，也同時影響到納稅義務人之利益。前者因有行為義務，必須負擔扣繳費用；後者因此提前繳納稅款，損失期限利益。於是新課扣繳義務時，就會引起溯及效力之問題。就此問題，有以下兩層次：（1）有無溯及的問題，存在於：所得發生於扣繳義務規定前，給付於扣繳義務規定後，是否構成溯及？（2）確認構成溯及後，方有得否溯及的問題，此時問題存在於：扣繳義務究竟是程序規定，或者是實體規定，

⁶⁰ 參黃茂榮著，所得稅稅率條例應在何時制定公布，載於氏著稅捐法論衡，頁 180。

⁶¹ 參陳清秀著，稅法總論，第二版，頁 436。

⁶² 所得稅法第七條第五項：「本法稱扣繳義務人，係指依本法規定，應自付與納稅義務人之給付中扣留所得稅款之人。」參黃茂榮著，稅捐債務之繳納義務人，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 308-309。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 45-46。

⁶³ 扣繳義務之內容包含有扣留義務及繳納義務，其中扣留義務屬於行為義務，繳納義務屬於給付義務，是故，扣繳義務尚非單純之行為義務。但因其繳納之稅款，扣自應向納稅義務人給付之金額，故亦非真正之給付義務。論其結果，扣繳義務人實際所負僅為稅款之扣留、申報、轉繳的義務，主要仍以行為為其內容，因此，將之論為行為義務為妥。參黃茂榮著，稅捐債務之繳納義務人，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 313。

因而應該採取程序從新原則或實體從舊原則⁶⁴？

就此問題，曾有行政法院判例認為：「扣繳辦法，性質上係屬程序之規定，依程序從新之原則...就後法施行前之期間內公司盈餘分配為給付時，公司負責人自亦應負扣繳之義務，違反此義務者...自可責令賠繳，應無疑義」⁶⁵，其認為將扣繳義務適用於規定前已發生之所得，構成溯及既往，但卻同時以扣繳義務之規定屬於程序規定為理由，認為依據程序從新原則之理論，得以對規定前已經發生之所得溯及適用⁶⁶。但實際上關於就源扣繳之規定，應不產生溯及效力之問題⁶⁷。蓋不論採取權責發生制或現金收付制，就各所得而言，都是發生在法律上的一瞬間，該時點如存在於扣繳規定施行後，固應適用該規範而受其拘束，但如存在於施行前，由其建制基礎在「就源扣繳」而言⁶⁸，便無對之溯及適用的可能。原因是，在權責發生制的場合中，當權責發生時即已決定其稅捐債務之歸屬年度，就其未實現者嗣後不得再以現金收付制重複課徵。在現金收付制的情況下，所得既然已為給付，就不再可能就源扣繳⁶⁹。

從扣繳義務之規定課人民以行為義務而論，其使得一般人民因法律所定之限制而成為扣繳義務人，扣繳之目的雖在於協助稅捐稽徵，亦不得因之屬於程序規定，進而認為扣繳義務之課予即得依程序從新原則溯及既往適用。況乎，課予扣繳義務還將使得納稅義務人喪失期限利益，成為提前繳納⁷⁰。故不能以一個法規，對於稅捐義務人就過去之給付課以扣繳義務。蓋給付既已發生，不再能夠在給付時由之扣繳。此外，要求其就過去之給付辦理扣繳亦違反扣繳義務之實質的

⁶⁴ 參黃茂榮著，稅捐債務之繳納義務人，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 314。

⁶⁵ 詳參行政法院五十六年度判字第一五二號判例：「扣繳辦法，性質上係屬程序之規定，依程序從新之原則，於後法施行後，就後法施行前之期間內公司盈餘分配為給付時，公司負責人自亦應負扣繳之義務，違反此義務者，依後法第一百十二條規定，自可責令賠繳。」

⁶⁶ 參黃茂榮著，稅捐債務之繳納義務人，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 314。

⁶⁷ 依照稅捐法定主義，稅捐債務成立於系爭所得所屬的課稅年度終了時，而所得在課稅年度上的歸屬，則分別依照權責發生制或收付實現制定之。但是適用就源扣繳之所得，原則上適用現金收付制。詳參所得稅法第八十八條規定之內容。

⁶⁸ 參黃茂榮著，稅捐債務之繳納義務人，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 315-316；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 48；陳清秀著，稅法總論，二版，頁 290；王建煊著，租稅法，民國九十年八月版，頁 213 以下。

⁶⁹ 惟在薪資所得，如有積欠薪資之情形，可能使得本來不受就源扣繳支薪資，因其實際給付發生在扣繳義務規定之時點後，依照現金收付制適用就源扣繳，而構成溯及既往的問題。參黃茂榮著，稅捐債務之繳納義務人，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 315。

⁷⁰ 現金收付制固為決定個人所得在時間上歸屬的基本原則，但公權力機關做為稅捐債權人，終不宜因積欠薪資的事實上原因，而於引入新規定的扣繳義務時獲得額外利益。詳參黃茂榮著，稅捐債務之繳納義務人，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 315。

歸屬原則。蓋在給付後，構成稅捐客體之給付已不再處於扣繳義務人的管領下⁷¹。

第三款 行政規則

第一目 及於實體與程序事項

不同於法規命令，行政機關依據其法定職權即可制定行政規則。在僅關於機關內部組織、事務分配、業務處理方式、人事管理等規定的部分，對人民權利義務無所影響，但相對於此，行政程序法中規定有「為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準」的類型⁷²，其以下級機關及行政人員為相對人，效力原則上自僅及於內部，但實際上會經由行政機關之適用，而發生事實之外部效力，仍對人民發生影響⁷³。但無論如何，其原則上不享有判斷餘地，是以並未特別區分實體或程序事項。

第二目 溯及法規生效日起有其適用

由於解釋法規之行政規則，僅得就法規原已規定之事項，對之正確地闡明其意義，並無自己做成決定之餘地。既然解釋性規定在於釋明法令原有之意義，自對於法令生效時起之事項皆有適用，並無追溯之問題⁷⁴。實務亦向來認為解釋性之行政規則既以闡釋法規之含意為主旨，其效力係附屬於法規，故應自法規生效時起予以適用⁷⁵，司法審查也表示相同看法⁷⁶。是故，行政規則並無所謂前述實體從舊或程序從新等問題，行政法院八十七年度判字第一六〇四號判決即表示：「解釋性規則，無法規不溯既往或實體從舊，程序從新等原則之適用」⁷⁷。

⁷¹ 與此類似之問題為在法定間接稅溯及的提高其稅率。蓋在應課間接稅之交易，於其交易行為作成時，雙方已約定了價格，除非將事後溯及之稅率變更認定為情事變更（契約基礎之喪失或變更）而容許營業人向交易相對人請求調整對價關係，否則，營業人會來不及將提高之稅額轉嫁於價格中參黃茂榮著，夫妻剩餘財產差額分配請求權之規定的溯及效力，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 222。

⁷² 行政程序法第一百五十九條第二項第二款。

⁷³ 參陳敏著，行政法總論，三版，頁 549。

⁷⁴ 對行政法院而言，因為解釋法律以適用於個案屬於其固有的職權，自然不會受到解釋法令的行政規則之拘束。參陳敏著，行政法總論，三版，頁 554-555。

⁷⁵ 參吳庚著，行政法之理論與實用，增訂 7 版，頁 282。

⁷⁶ 如釋字二八七號解釋與四九三號解釋。

⁷⁷ 準此，行政法院 77 年度判字第 1416 號判決：「行政救濟採實體從舊原則，不得適用行為後

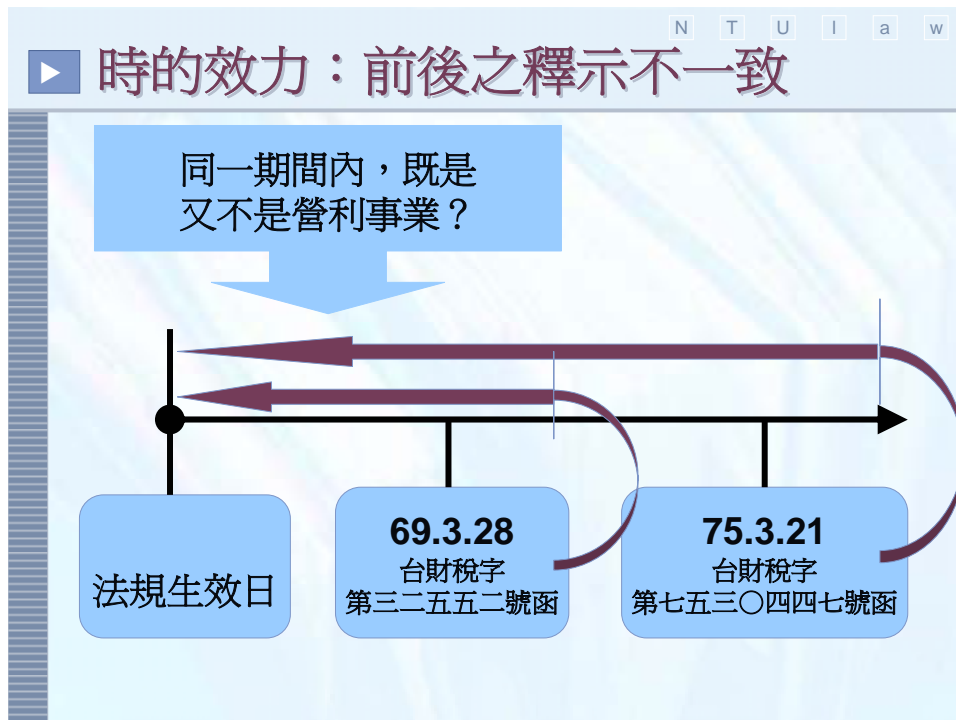
是故，對於已繳納之確定稅捐案件，自不能以事後行政機關的解釋函溯及要求納稅義務人補辦扣繳，不論該解釋函係第一次解釋或變更之解釋皆然。至於未確定之稅捐案件，是否容許行政機關以事後的解釋函示要求納稅義務人補繳稅額？如行政機關事後所為之解釋函示是針對案件事實發生或完成時所適用之法令，則釋字四九三號之立場可資贊同。蓋此種類型之解釋係對本來即已適用之法律加以解釋，自應與針對解釋之法律效力範圍相同。但若事後的解釋函示係針對案件事實完成後始修正之法律加以解釋，除非修正後之法律本即帶有溯及既往之效力，否則事後之解釋函示不得具有溯及既往之效力。蓋若法律不得溯及既往，卻容許事後之解釋函示得溯及既往，顯然違背法律優位、法律保留原則及法安定性之要求。

第三目 前後之釋示不一致？

若僅發布單一行政規則時，自應依循上述原則，情況較為簡明。但在於對同一事項如前後存有數解釋，且內容不一致或相互抵觸時，在適用時即發生過疑義⁷⁸。僅存在單一行政規則時，由於該行政規則是用來闡明法規的原意，所以自法規生效日有其適用。因此，無論該解釋性行政規則是在什麼時候發布的，都是溯及至法規生效日就有其適用。但當前後發布的行政規則都是針對同一問題，但立場有所變更時，該如何處理？茲以釋字二八七號解釋之案例事實嘗試圖示如下：

所發布之函令」似有所誤解。

⁷⁸ 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 158。



此觀釋字二八七號解釋：「在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。」其認為此時在前之釋示並非當然錯誤，似指有兩種解釋都正確且符合法規原意的可能性。但如此將造成同一段時間內，同時存在著正反兩種意見，在邏輯上矛盾的現象。以該號解釋所涉爭議為例，發布在後的財政部七十五年台財稅第七五三〇四四七號函⁷⁹，其內容已經改變了財政部六十九年台財稅第三二五五二號函的見解⁸⁰，但同一祭祀公業做為法律上主體的性質，不可能在一段時間內同時是營利事業，又不是營利事業。

對此行政函釋變更問題有關，立法院於民國八十五年七月二日通過的稅捐稽徵法第一條之一，規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申

⁷⁹ 財政部七十五、三、廿一台財稅第七五三〇四四七號函：「主旨：核釋祭祀公業之財產分配其派下員所有，關於其營利事業所得稅及綜合所得稅之徵免及核課方式。說明：二、未辦財團法人登記之祭祀公業，係依據民間習慣成立之祀產，如無營利活動，僅有土地之收益或財產之處分收入，尚非所得稅法第十一條第二項規定之營利事業，應免課徵營利事業所得稅。」

⁸⁰ 財政部六十九、三、廿八台財稅第三二五五二號函：「祭祀公業如未依照所得稅法第十一條第四項之規定辦理登記者，應通知該團體儘速向其主管機關登記。至其登記後是否符合所得稅法第四條第十三款之免稅適用標準，請依照本部（六八）台財稅第三五三四〇號函釋規定辦理，如祭祀公業逾期未改進而不符合免稅標準者，應對其課徵營利事業所得稅，並以祭祀公業管理人為負責人，發單由其繳納。」

請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之」。本條前段固為各種函釋適用於個案之當然法理，但書雖亦以案件是否確定為準，卻又對於有利與不利之情形特予區分。如屬有利於納稅義務人，則只要未確定就可以一律適用新的釋示，反之，凡不利於納稅義務人者，則適用於舊的釋示。本規定之意涵與前揭解釋未盡相符，似難以避免兩者效力孰優之爭執。就此，似應基於尊重立法機關之考量，優先適用新制定之法律條文⁸¹。

第四款 小結

關於溯及既往之問題，有主張真正溯及既往應適用國會保留，而不真正溯及既往在國會法沒有特別相反規定時即原則上發生的主張，然針對期間稅則尚有上述疑慮存在。而程序規定部分雖有所謂程序從新原則，但仍須注意程序規定之內涵為何，就可能影響實體關係與限制人民自由權利者，即應分開處理為當。

第五項 兼論稅捐稽徵法第一條之一

第一款 條文內容的爭議

稅捐稽徵法第一條之一規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之」，然條文內容有諸多爭議，例如其所稱「解釋函令」究竟何指？是否僅包括解釋性規定，或者還包含裁量基準與事實認定的函令？是否僅包含行政規則而不及於職權命令？財政部針對此條文之解釋亦屬「財政部依本法所發布之解釋函令」，其本身是否也應受此拘束？再者，其他機關發布的函令是否也有適用，例如地方自治團體對地方稅所發布者？據以申請之案件是否也包含由行政機關核定的部分⁸²？最後則是有利與不利的認定，包含對同一當事人一部有利但一部不利，及僅對申請人有利或其他人不利時應如何適用⁸³？

⁸¹ 參吳庚著，行政法之理論與實用，五版，頁 278。

⁸² 詳參葛克昌著，解釋函令與財稅行政，載於氏著所得稅與憲法，頁 245。張國清著，法律人如何看待稅務法令--從稅捐稽徵實務談稅法解釋之相關問題，載於月旦法學，第二十期，頁 48 以下。翁岳生著，憲法之維護者--回顧與展望，載於氏著法制國家之行政法與司法，頁 405。

⁸³ 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 244-247。

第二款 解釋函令的外部效力？

行政程序法中有明文定義行政規則⁸⁴，其發布依據為上級行政機關對於下級行政機關之指揮監督權，以確保正確、合於目的及統一的行政活動。其中最重要者為具體化不確定的法律概念，以統一見解，訂定裁量規則，防止行政裁量流於擅斷。在此基礎上，實務上還進一步為簡化行政目的發展出來的各種認定標準，以提高行政效率，滿足稅捐之大量行政上的需求，有時甚至試圖補充法律漏洞⁸⁵。解釋法規之行政規則，僅得就法規原已規定之事項正確地闡明其意義，並無自己做成決定之餘地。對行政法院而言，因為解釋法律以適用於個案屬於其固有的職權，自然不會受到解釋法令的行政規則之拘束。實務上，在行政法院與司法審查當中均認為法官不受其拘束，其對人民亦無直接拘束力⁸⁶。

在法官須依據法律審判的前提下，稅捐稽徵法第一條之一卻引入財政部的行政函令，是否因此使財政部的解釋函令取得稅捐稽徵法之授權？或者進一步承認財政部有權延伸稅法規定而發布解釋函令，甚至得以類推適用稅法規定，並得以拘束法院⁸⁷？此均有違稅捐法定主義之要求，故本文皆採否定看法。觀此條文於提案時之內容為：「財政部依本法或稅法所發布的解釋函令自發布日起生效，但有利納稅義務人者，溯及自法律公布日起生效」，之後經立法院審議改為現狀⁸⁸。但財政部所發布之解釋函令，既不能拘束法官，法官在審理案件時，又能夠獨立依據法律表示見解，解釋函令之變更本來也不能夠改變行政法院的確定判決，是以所謂「對據以申請案件發生效力」似無意義，使得本條文幾無作用。

⁸⁴ 行政程序法第一百五十九條第一項：「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。」

⁸⁵ 雖然有認為行政管轄及程序的規定不一定必須由形式意義之法律定之，但在程序法的制定上還是必須要注意到法律保留原則的效力範圍，尤其是行政規則不得包含深刻切入基本權利的程序規定。一旦涉及基本權利的干涉，其制定仍然需要法律的依據。詳參黃茂榮著，論法源，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 131。

⁸⁶ 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 247；陳清秀著，稅法解釋函令效力的檢討，載於新竹律師會刊，一卷四期，頁 9。

⁸⁷ 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 247。

⁸⁸ 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 246。本文暫且不論其但書部分。

第三款 小結

行政規則依稅捐稽徵法第一條之一採取「從新從輕」原則⁸⁹，由此可知國會也意識到行政規則有影響稅捐負擔的可能⁹⁰，惟無論如何仍不因此使有關稅捐法規之行政解釋可對於司法機關有拘束力⁹¹，以保人民有獲得司法救濟的可能。

此條文之制定固然為解釋函令與行政規則的定位帶來衝擊，但其內容模糊難解，條文本身亦有爭議。在條文中，無論是透露了財政部想要明確賦予行政規則直接外部效力的企圖，或是行政命令體系對於稅法解釋函令的讓步，行政法院與司法審查在這個議題上，仍須謹守法律保留原則及稅捐法定主義的要求，以免積重難返後，使得稅法解釋函令成為另外一個超越職權命令的巨獸。

⁸⁹ 參王建煊著，租稅法，民國九十年八月版，頁 44。

⁹⁰ 詳參葛克昌著，解釋函令與財稅行政，載於氏著所得稅與憲法，頁 234 以下。

⁹¹ 參黃茂榮著，夫妻剩餘財產差額分配請求權之規定的溯及效力，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 229。