

# 第六章 施行細則的內容與定位

## 第一節 法源位階的司法審查

基本權利是否有遭受侵害，其可先分為三個層次來思考：(1) 基本權利保障範圍之詮釋；(2) 基本權利是否受有限制之判斷；(3) 限制基本權利之憲法上合法化事由之有無。照這樣的層次可使基本權利問題之論理過程系統化、合理化，並具有檢證可能性<sup>1</sup>。財產權為憲法第十五條明文所保障之權利無誤<sup>2</sup>，且徵收稅捐具有目的性、直接性、法效性與強制性<sup>3</sup>，亦造成對財產權的限制與負擔，因此即須進入該稅捐之課徵有無阻卻違憲事實的審查。

一般而言，國家限制人民基本權利之阻卻違憲事由，約可分為「形式阻卻違憲事實」與「實質阻卻違憲事由」兩種。前者係著重於限制基本權利之形式要件，要求國家必須有法律之依據，始得為之，亦稱為法律保留原則，憲法第二十三條明文規定此為國家限制人民基本權利之必備條件<sup>4</sup>；後者則著眼於限制之內容，審究其原因與侵害之程度，特別是無逾越必要限度，一般稱為比例原則<sup>5</sup>。此二者在基本權利問題的檢查步驟上，應先審查形式面的法律保留原則，與之無抵觸後方繼續審查實質阻卻違憲事由<sup>6</sup>。

稅捐法定主義，所要求的就是法源的表現形式應以國會法為之，審查步驟上應先於實質內容做審查。稅捐法定主義此種形式法制的要求，是對於原始的或封建的人治社會，所進行之反省與改進的成果，而取向於價值之實質法治的要求是對於近代社會之再反省與再改進的新體認<sup>7</sup>。時至今日，形式法制的要求仍屬重

---

<sup>1</sup> 參李建良著，基本權利理論體系之構成及其思考層次，載於人文及社會科學集刊，九卷一期，頁 54。

<sup>2</sup> 憲法第十五條：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」

<sup>3</sup> 參李建良著，基本權利理論體系之構成及其思考層次，載於人文及社會科學集刊，九卷一期，頁 61。

<sup>4</sup> 憲法第二十三條：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」

<sup>5</sup> 參李建良著，基本權利理論體系之構成及其思考層次，載於人文及社會科學集刊，九卷一期，頁 66。

<sup>6</sup> 參李建良著，基本權利理論體系之構成及其思考層次，載於人文及社會科學集刊，九卷一期，頁 71。

<sup>7</sup> 參黃茂榮著，法學方法與現代民法，增訂三版，頁 342。

要而不可破棄的一環。司法審查中遇到非國會法—授權命令或職權命令，亦或是行政規則、行政慣例等，都應意識到必須先針對此點審查，以確認該審查標的是否足以為適當的法源依據，及其所規範之事項得否享有判斷餘地。

觀察司法審查後，可發現部分案例當中，雖有宣示稅捐法定原則之重要性，惟推理過程當中並未將其涵射至案例事實上。主要是因為並未區分形式與實質兩階段，以先形式而後實質的方式進行審查，且往往甚至藉由實質上的理由來迴避法源位階上的質疑。最常見的理由，就是認為該事項之規範乃屬「執行母法所必要」，且切合母法意旨，是故不追究其法源依據，而認為與憲法第十九條並無抵觸。但本文認為這樣的理由是否妥當，將於後論述之。

## 第二節 施行細則之定位與規範內容

稅捐法令當中，有制頒施行細則者均有授權條款，就外觀上的要件：(1) 母法有授權條款；(2) 子法明列其授權依據，施行細則可以說是符合授權命令形式上之要求。但觀察授權條款之內容，卻不符授權明確性之要求，僅屬概括授權。嘗試整理如下：

稅目	授權條款的條文內容
稅捐稽徵法第五十條之五	本法施行細則，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之 <sup>8</sup> 。
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。
遺產及贈與稅法第五十五條	本法施行細則，由財政部定之。
貨物稅條例第三十六條	本條例有關登記、照證及稽徵有關事項，由財政部擬訂貨物稅稽徵規則，報請行政院核定後發布之。
營業稅法第五十九條	本法施行細則，由財政部擬訂，報請行政院核定發布之。
土地稅法第五十八條	本法施行細則，由行政院定之。

<sup>8</sup> 本條文於民國八十一年十月三十日增訂，其立法理由為：「本條新增，參照各稅法之體制，明定施行細則由本部擬訂後，報請行政院核定發布之。」

印花稅法第三十條	本法施行細則，由財政部擬訂，報請行政院核定之。
使用牌照稅法第三十七條	使用牌照稅徵收細則，由直轄市及縣（市）政府依本法分別擬訂，送財政部備案。
娛樂稅法第十七條	娛樂稅徵收細則，由直轄市及縣（市）政府依本法擬訂，送財政部核備。
房屋稅條例第二十四條	房屋稅徵收細則，由各直轄市及縣（市）政府依本條例分別擬訂，報財政部備案。
促進產業升級條例第二十一條	本條例施行細則，由行政院定之。

在概括授權條款的授權之下，無法由授權之目的、內容與範圍得知法規命令可規範的內容，但司法審查上似乎仍然認為此條款有其獨立意義存在。因此，究竟行政機關可以據此規範哪些與稅捐有關的事項？在稅法領域內使用概括授權條款之界限究竟何在？

## 第一項 實體事項

稅捐構成要件都將直接影響人民的稅捐負擔，屬司法審查中明文要求應以國會法制定的典型部分。施行細則當中，存有許多實體事項的規定。該部分之規範內容，其意義應僅止於行政機關對於稅捐法律的闡釋，是以僅具資訊意義，不具規範意義，其規範效力至多等同行政規則。之間的差異僅是存在形式的不同，一個規定於施行細則中，一個存在於行政規則之中。或許制定於施行細則當中的是較具有共識的見解，但其若欲對法院產生拘束力，仍須來自於該闡釋之意見本身的合理性足以說服司法機關，而非來自其法源位階本身即享有判斷餘地而定。

是故，尤其規範效力與國會法及授權命令不同此點觀之，論其實際，施行細則並不足以「規範」與稅捐相關的實體事項。

## 第二項 程序事項

於不討論稅捐獎懲關係與救濟相關規定的前提下，施行細則可規範的事項在扣除實體事項之後，就只剩下程序事項。而以協助母法施行之目的出發，或許能夠認為施行細則雖僅有概括授權，但仍可規定施行母法相關的程序性事項，以落

實母法的實體規定。不過，如本文前述，程序事項中的協力義務、繳納義務、舉證責任的減輕與倒置等，均稅捐負擔有重大影響，其對人民的重要性相較於實體事項毫不遜色。尤以舉證責任之倒置為最，將使得負擔該消極事項舉證責任之人有極大可能需對未發生的應稅事實負擔稅捐義務。

是故，若將程序事項劃歸為施行細則得規範之事項內容，似乎是可以嘗試的方向。但此時仍須針對其中特別容易影響實體負擔的部分予以特別處理。尤其我國的行政程序相關法制方才起步，在未上軌道之前，實不能認為一旦落入程序事項的範疇內，司法機關對之即無置喙的餘地。

### 第三項 「執行母法所必要」？

司法審查中，常被用來合理化職權命令或行政規則的理由就是「執行母法所必要」<sup>9</sup>，不過這理由似有其弔詭之處。若該部分之規定，無論是實體或會影響實體負擔的程序規定，果真是不可或缺而有其必要性，則以其地位之重要性卻仍在立法程序中疏漏而未規定，此時國會與行政機關自應負起相關責任，不應以職權命令或行政規則來進行補破網的工作。若該部分在立法過程中已提出討論，卻遭國會否決或未能獲得共識而通過，則行政機關自然也不能夠再試圖以施行細則或職權命令、行政規則等使該內容得以借屍還魂，限制人民權利。再者，整個法律施行的過程是一個動態而連續的過程，若該事項實屬不可或缺，且將導致母法立法目的未能落實或無法執行，則隨即可遵循修法的程序修訂之。只要行政機關能夠言之成理，要說服國會議員或藉由同黨籍議員來推動修法，均非屬難事。

綜合言之，制定施行細則之目的，僅在於「協助母法之施行」，而行政機關必須自制並遵守此界限。尤其不可在母法實體要件所有缺漏時，以此理由為補充或變更之，或者逕憑行政機關一己之意，就因此增加母法所無之限制。單以概括授權加上「執行母法所必要」之理由，尚不能與具體明確的授權條款相提並論。

---

<sup>9</sup> 例如釋字五三六號解釋：「遺產及贈與稅法第十條第一項規定：「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準。」為執行上開條文所定時價之必要…」釋字四八〇號解釋：「施行細則有關六個月申請期間之規定…為執行母法及相關法律所必要。」釋字三四三號解釋：「依遺產及贈與稅法施行細則第四十三條規定，抵繳之實物以易於變價或保管，且未經設定他項權利者為限…為貫徹稅法之執行，並培養誠實納稅之風氣所必要，與憲法尚無抵觸。」等皆屬適例。

## 第四項 「變更或涉及人民稅捐負擔」

司法審查當中，亦有提出以該事項是否「涉及人民租稅負擔」為判準<sup>10</sup>。勢必直接影響稅捐負擔的實體事項固然屬之無誤，但對間接影響稅捐負擔的程序事項應如何處理？本文認為程序事項以及舉證責任等規定對於實體規定之影響甚大，可說其重要性不亞於構成要件之規定，故應認為兼及於實體與程序事項。蓋如此，只要涉及人民稅捐事項相關的權利義務時，即應適用稅捐法定主義所要求

<sup>10</sup> 司法審查實務上，姑且不論本文贊成其內容與結論與否，也常常使用此項標準來做審查，且不限於實體事項而及於程序與舉證事項，嘗試舉例整理如下：

大法官會議解釋	解釋文內容	事項
五〇五號	以職權發布解釋性行政規則對人民依法律享有之權利 <b>增加限制</b> 之要件，與憲法第二十三條法律保留原則牴觸，應不予適用。	程序
四七八號	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 <b>增加</b> 土地稅法第三十五條第一項第一款所無之 <b>限制</b> ，有違憲法第十九條租稅法律主義，應不予援用。	實體
四五八號	未變更法律所定稅賦優惠規定，亦未 <b>增加</b> 生產事業之租稅 <b>負擔</b> ，與憲法租稅法定主義並無牴觸。	實體
四四一號	未 <b>影響</b> 生產事業租稅優惠之權益，是財政部該號函釋與上開辦法並未牴觸，於憲法第十九條亦無違背。	實體
四一三號	判例當然亦不得超越法律所定稅目、稅率、稅捐減免或優惠等項目之外，增加法律所無之規定，並 <b>加重</b> 人民之 <b>稅負</b> ，否則即有違憲法上之租稅法律主義。	實體
三九七號	釋示兼營營業人股利所得如何適用上開辦法計算其依法不得扣抵之進項稅額，非在 <b>增加</b> 其銷項 <b>稅額</b> ，亦非認股利收入係屬營業稅課稅範圍，而對股利收入課徵營業稅，符合營業稅法之意旨。	實體
三六七號	上開細則及要點之規定，並未 <b>增加</b> 額外 <b>稅負</b> ，但究屬課予買受人申報繳納之義務，均已牴觸營業稅法，有違憲法第十九條及第二十三條保障人民權利之意旨。	均有
三一八號	合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額， <b>增加</b> 其 <b>稅負</b> 者，即與租稅公平原則有所不符。	程序
二二一號	以求認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未 <b>增加</b> 法律所定人民之 <b>納稅義務</b> ，與憲法第十九條並無牴觸。	舉證

的國會保留原則或實務上採行的嚴格授權，可說是嚴格的全面保留。

這個判準，在實體事項上僅觀察應負擔稅捐數額是否有因該項規定而增減即可得知，操作上簡易且明瞭。也就是說，稅捐領域相較於其他領域的干預強度而言，可以較為簡單地由稅捐數額來做判斷<sup>11</sup>。只要會因此影響稅捐數額者，即屬與人民稅捐實體關係有關，而必須以適當的法源依據規範之。亦即，除國會法與受具體明確授權的法規命令外，應無法在法律保留原則的層次通過司法審查。但就程序事項而言，協力與繳納義務因為屬於獨立課人民之義務，其有無增加亦不難檢驗。但就舉證責任之問題，以舉證責任之減輕而言，因為推計課稅的方式是由於保存證據的協力義務未被履行所引起，是以必然會有一定程度的誤差。這樣的誤差在什麼樣的程度內可以被接受，仍須仰賴行政機關與司法機關間互動之下，建立一個徵納雙方都能夠接受的共識。至於舉證責任之倒置，由法諺「舉證之所在，敗訴之所在」可知其對人民權利影響之大明顯易見。但稅捐稽徵程序上的舉證責任與法律保留原則之間關係究竟為何，似尚未有足以讓司法機關完全接受或難以動搖之定見，惟本文認為應適用國會保留原則。

## 第五項 「細節性與技術性事項」

對人民自由權利有影響時，司法審查上另外創造了一塊「細節性、技術性」事項的空間，其認為此領域內之事項，即不之拘束無須遵循稅捐法定主義，而得以僅受概括授權的施行細則制定之<sup>12</sup>。

<sup>11</sup> 相較於其他自由權受限制或干預時，使用是否屬於「重要事項」、「權利核心領域」、「不合比例」等判準，稅捐領域的判斷來得更加明確，只要計算上沒有疏失，應不致有過於分歧的意見產生。相較於在 SARS 疫情期間，強制人民戴口罩與量體溫等措施的問題，來得更容易判斷。

<sup>12</sup> 曾提及的相關解釋與內容嘗試舉例如下：

大法官會議解釋	解釋文之內容	事項內容
二八六號	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 <b>稅捐稽徵技術</b> 之進步，在立法得裁量之範圍內，適時通盤檢討改進。	稅基
三六七號	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 <b>細節性、技術性之事項</b> 以施行細則定之。	主體程序

所謂細節性與技術性之事項，首先必須是與人民之權利、義務無涉，一般而言或提出來的是給付行政與特別權力關係兩個區塊，但無論這種說法有無充分理由，其仍非屬稅捐領域而本文暫不討論<sup>13</sup>。觀察施行細則，確有國會法尚未規定，且同時對人民權義較無影響者，例如關於申報區域管轄之劃分，或關於不同送達基方式準時點之認定等<sup>14</sup>。

## 第一款 稅捐客體的數量化

歸納相關司法審查可發現實體事項當中的「稅基」規定，雖必然影響稅捐之負擔，但卻常被歸屬於技術性事項或認為應有稽徵技術上的考量。稅基之規定，尤其是面對各種應稅標的的估價評量屬行政機關應執行之任務，而立法機關一來恐無能力針對所有的實體物定下價格，二來就算如此為之，恐易常因未能及時修正落後於市場實際價格，也因此成為實體事項當中最容易受到「細節性與技術性事項」所影響。但國會法亦非完全無法就此部分為規定，例如土地增值稅與地價

三九七號	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， <b>涉及稽徵技術</b> 、成本與公平，有其演進之過程。	稅基
五一九號	法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之 <b>技術性及細節性事項</b> ，於符合法律意旨之限度內，尚非不得以行政命令為必要之釋示。	憑證 繳納
四三八號	營利事業所得稅查核準則…乃對於佣金之認定與舉證方式等 <b>技術性、細節性事項</b> 加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要。	舉證
四八〇號	法律內容不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬 <b>細節性、技術性之事項</b> ，法律自得授權主管機關以命令定之，俾利法律之實施。	申請 期間
四九五號	海關究應如何執行各項檢查及採行何種措施以達成防堵私運貨物之目的，應由立法者參酌國際貿易慣例、 <b>海關作業實務與執行技術</b> 而為決定，屬立法裁量之事項。	程序
三九四號	依此種概括授權所訂定之命令祇能就執行母法有關之 <b>細節性及技術性事項</b> 加以規定，尚不得超越法律授權之外	裁罰

<sup>13</sup> 詳參黃茂榮著，法學方法與現代民法，四版，頁 68。

<sup>14</sup> 所得稅法施行細則第四十九條第一項：「綜合所得稅納稅義務人應向其申報時戶籍所在地之稽徵機關辦理申報；營利事業應向其申報時登記地之稽徵機關辦理申報。」同法第五十條：「申報日期，應以申報書送達稽徵機關之日為準；其郵遞者，應以掛號寄送，並以交郵當日郵戳日期為申報日期；透過網際網路傳輸者，應以申報資料傳輸至稽徵機關之日為申報日期。」

稅所使用的公告現值，貨物稅條例當中的各種價格規定<sup>15</sup>，或者黃金外幣及上市有價證券作為擔保品計值辦法等，可知其仍屬規範可能的事項。要求國會或法規命令制定一定的價格雖實屬不能，但制定相關的組織成員規定以確保其中立性<sup>16</sup>，或者規定其應履踐之程序或者應調查之事項，或提出可供參考的指標<sup>17</sup>，或要求公布相關計算公式<sup>18</sup>及如何得出最後數字的原因，都有助於法令的安定性與人民的預見可能性。

## 第一目 以遺產及贈與稅為例

遺產及贈與稅法施行細則中，規定涉及稅基之計算，而以時間久暫決定其價值者，至少有關於地上權<sup>19</sup>、永佃權、礦業權及漁業權、各種無形資產、定期年金、終身年金等<sup>20</sup>。有關稅基的項目，本不宜由施行細則規範，且不因此享有判斷餘地。以地上權為例，依其條文內容所示，以每五年為度所構成的是歧異甚大且不平滑的曲線。加上遺產稅與贈與稅的稅率之高，其間差距所造成的不公平更是明顯<sup>21</sup>。單純為了行政機關計算的便利與稽徵經濟，而犧牲核實課徵原則到此地步是否恰當<sup>22</sup>，絕非行政機關可逕自決定而無立法或司法機關可介入的空間，

<sup>15</sup> 直接以數字規定者，例如貨物稅條例第七條、第十條等。

<sup>16</sup> 例如平均地權條例第四條：「本條例所定地價評議委員會，由直轄市或縣（市）政府組織之，並應由地方民意代表及其他公正人士參加；其組織規程，由內政部定之。」契稅條例第十三條第二項：「不動產評價委員會組織章程，由財政部定之。」以及貨物稅稽徵規則第四十四條第二項：「前項通常價格之標準，由財政部賦稅署貨物稅評價委員會調查評定之。」

<sup>17</sup> 例如貨物稅條例第十四條：「前條所稱銷售價格，指產製廠商當月份銷售貨物予批發商之銷售價格；其無中間批發商者，得扣除批發商之毛利；其價格有高低不同者，應以銷售數量加權平均計算之。但有左列情形之一者，不得列入加權平均計算：一 以顯著偏低之價格銷售而無正當理由者。二 自用或出廠時，無銷售價格者。（第一項）前項批發商之毛利，由財政部依實核算訂定之。」

<sup>18</sup> 例如土地稅法施行細則第五條與第六條將計算公式列於附件當中。

<sup>19</sup> 遺產及贈與稅法施行細則第三十一條第一項：「地上權之設定有期限及年租者，其贖餘期間依左列標準估定其價額：一 贖餘期間在五年以下者，以一年地租額為其價額。二 贖餘期間超過五年至十年以下者，以一年地租額之二倍為其價額。三 贖餘期間超過十年至三十年以下者，以一年地租額之三倍為其價額。四 贖餘期間超過三十年至五十年以下者，以一年地租額之五倍為其價額。五 贖餘期間超過五十年至一百年以下者，以一年地租額之七倍為其價額。六 贖餘期間超過一百年者，以一年地租額之十倍為其價額。」

<sup>20</sup> 分別規定於遺產及贈與稅法施行細則第三十二、三十四、三十五、三十六、三十八條之中，規範方式大致同前開條文。

<sup>21</sup> 參遺產及贈與稅法第十三條與第十九條，其最高稅率均高達百分之五十。

<sup>22</sup> 施行細則之條文內規定贖餘期間超過十年至三十年以下者，以一年地租額之三倍為其價額，而贖餘期間超過三十年至五十年以下者，以一年地租額之五倍為其價額。假設三地段相鄰、價值相近之土地，分別剩餘三十年、三十一與五十年，前兩者僅相距一年但稅基相差地租額的兩倍，後兩者相差卻有二十年但其稅基卻完全相同。



相反的，此應交由國會決定，如此方具有民主正當性而符合稅捐法定主義的要求。

## 第二目 以貨物稅為例

貨物稅的課徵，主要採取從價課徵與從量課徵兩種模式<sup>23</sup>。對於應課徵貨物稅之貨物的價格，如果採取出廠的銷售價格，則很容易以關係企業的方式來規避；但若不採取此銷售價格，於貨物稅條例第十四條中明文規定以銷售價格為準<sup>24</sup>。並規定以月份為基準計算加權計算平均銷售價格，但另設有排除條款。

該條所謂「顯著偏低之價格」之用語，其具體內容為何仍待適用法律者加以補充，已屬不確定法律概念。其內容究竟何指，判斷上應以整體市場價格或時價為基準，或者是以同一廠商的不同銷售對象為比較基準？若是採取後者，以與該廠商締約的不同相對人間之價格為基準，則仍可藉由設立關係企業的方式，由該關係企業將該廠的貨物完全買下承銷，藉此壓低應稅的銷售價格，而且可以避免之間出現「顯著偏低之價格」，遭剔除而不能列入加權計算。對於此種方式，由於貨物稅條例並沒有如同所得稅法第四十三條之一的規定<sup>25</sup>，所以應無調整的權限。但若以所謂市價或時價為準，則一方面更增添實際運作上的困難，一方面也因為各家產品皆有不同，如何能以單一市價為準，恐亦難為稅捐義務人所接受。

在貨物稅條例的施行細則－貨物稅稽徵規則當中，其第五章之章名為「完稅價格」，自第三十九條至第四十六條亦規定與稅基有關之事項，條文內容並規定有「通常價格」、「財政部賦稅署貨物稅評價委員會」等足以影響稅基的項目<sup>26</sup>，除已經逾越其母法第三十六條所規定「本條例有關登記、照證及稽徵有關事項」之授權範圍與內容<sup>27</sup>，也有違稅捐法定主義之要求，蓋本文認為縱屬推計課稅之事項亦應由國會法授權為當。

---

<sup>23</sup> 參王建煊著，租稅法，民國九十年八月版，頁 440。

<sup>24</sup> 參貨物稅條例第十四條。

<sup>25</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>26</sup> 例如貨物稅稽徵規則第四十三條、第四十四條。

<sup>27</sup> 貨物稅條例第三十六條：「本條例有關登記、照證及稽徵有關事項，由財政部擬訂貨物稅稽徵規則，報請行政院核定後發布之。」

## 第二款 程序規定

相較於實體事項，程序事項與舉證事項則更容易被忽視其對稅捐關係的影響性，且更容易因為認為國會無法就全部事項予以規定，而認為可由行政機關自行為之。此或許是我國過去對於行政程序的相關規範之法制化較為不足，似乎也可能因為國會本身對其內的具體流程與內容不知悉，因此為行政機關的作業方式添上神秘色彩，是以常被歸類於「細節性與技術性事項」。但此種看法的出發點與其規範上所呈現出來的態樣，似乎是以國會對之重視及熟悉與否的程度決之，而非以該事項對人民之重要性與影響大小來決定，而仍有另外加以斟酌之必要。

## 第三款 內部事項

行政程序法第一百五十九條第二項之規定僅在於例示行政規則之種類，並非此外即不允許其他行政規則存在<sup>28</sup>。本項條文第一款之規定，僅用以規範行政內部之普遍抽象事項，為內部法之法源。因此，有無法律授權、是否對外發布等，皆無關重要<sup>29</sup>。論其實際，在於其以行政內部事項為規範標的，與人民權利義務無涉。惟依本文前述討論，似乎僅「書據表冊之格式」、「繳交稅捐之處所」、「僅具資訊意義之規定」與「內部抽查標準」等項較無疑義，可將之歸屬於行政權。但有相反的國會法時，仍應以國會法的規定為優先。

## 第四款 協助與統一解釋法令的解釋性規定

行政機關的任務在於認事用法，法規範之適用須經由解釋，以明白其意旨。惟法規之解釋常極為複雜費事，此在解釋不確定法律概念時尤其為然，但並不因為解釋法律之過程複雜而瑣碎，即使得解釋性規定歸屬於細節性或技術性規定。一來基層行政人員未必能夠勝任解釋法律之任務，二來若未統一解釋而用法，亦恐有違平等原則。是以自得由上級機關制定解釋法規之行政規則，闡明法規之意涵，使行政工作趨於合理化，並統一法律之適用。對此，法院得為全面之審查<sup>30</sup>，

<sup>28</sup> 行政程序法第一百五十九條第二項規定：「行政規則包括下列各款之規定：一 關於機關內部之組織、事務之分配、業務處理方式、人事管理等一般性規定。二 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。」參陳敏著，行政法總論，三版，頁 537。

<sup>29</sup> 參陳敏著，行政法總論，三版，頁 539。

<sup>30</sup> 參陳敏著，行政法總論，三版，頁 537。

亦即該行政解釋原則上不能享有判斷餘地。

承前所述，行政機關能否享有判斷餘地，除個別文義本身的限制外<sup>31</sup>，則須透過國會法具體明確的授權才可不受法院之完全審查。是故，縱使該解釋之內容載於概括授權的施行細則之內，其規範效力亦等同於行政規則。該解釋若載於有具體明確授權的授權命令中，則須視該部分是否屬於授權之範圍與內容而定。

## 第五款 認定事實

有關如何認定事實以及舉證責任應如何分配等相關的舉證規定，目前僅能於行政程序法、訴願法、行政訴訟法規定應採職權調查原則，唯實際個案中應如何運作，尙未見較為詳細之明文規定。至於應遵守「職權調查原則」，應「核實」、「據實」認定之，則僅重複宣示舉證原則之本旨，似無重大規範意義。一方面我國有關舉證責任分配之法則尙未見一定之共識，且因歸屬於細節性與技術性事項而淪為行政立法之範疇，亦成為稅捐義務人最常有苦難言之處。

由於認定事實涉及到實質課稅原則與稽徵經濟原則之間的衝突，亦即勢必對人民之權利義務或多或少都有直接、間接的影響，且如何達成兩者間的衝突尙有多種方式得以選擇，例如舉證責任之減輕、舉證責任之倒置、實質的類型化等手段<sup>32</sup>。此均涉及稅法領域內「公平正義」的觀點，是否應向「效率」的要求讓步。有關量能課稅與核實課徵原則在何種場合下，是否應當向稽徵經濟原則讓步、應該讓步到何種地步，以及應以何種手段為當等問題，皆對人民稅捐權利義務有所影響，且有鑑於行政機關不但為稽徵經濟原則的受益者，與其以增加稅收為考量並深怕人民逃漏的前提下，本文認為相關規定應適用國會保留原則，以國會法規範之較為妥當。亦即，行政機關必須針對相關課徵規定在稽徵程序上所會遭遇到的障礙與困難，以及其成本與利益之考量，提出來在國會的程序當中進行討論，使其內心之真意得以公開而不再神秘。最後以凝聚共識或表決的方式，將之行諸於規範文字，以確保其安定性及預見可能性。

---

<sup>31</sup> 參陳敏著，行政法總論，三版，頁 553-554。

<sup>32</sup> 詳參黃源浩著，稅法上的類型化方法－以合憲性為中心，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國八十八年七月，頁 40 以下；黃士洲著，稅務訴訟舉證責任論－以舉證額任倒置與證明程度減輕為中心，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國九十一年六月，頁 3、117、167 以下。

是以相關內容無論置於概括授權的施行細則或行政規則內，都因其並非適當的法源依據之故，僅具資訊意義而無規範效力，故不得拘束法院。

## 第六款 行使裁量權的裁量基準

裁量基準規定行政機關行使裁量權之方式，以確保裁量行使之統一<sup>33</sup>，符合平等原則及行政一體性的要求。例如稅法對於稅務違章案件規定得以科處罰鍰之額度均頗為寬鬆，為使稽徵機關對裁罰金額或倍數有依客觀標準可資參考，財政部制定有「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」<sup>34</sup>。惟此與本文前述所討論之「稅務違章案件減免處罰標準」，係依據法源依據而得以不受法院之審查仍屬不同。法規授與行政機關行政裁量權時，行政權即具有決定餘地，且可自行設定行使之標準，行政法院對此僅能為有限制之審查<sup>35</sup>。

## 第六項 小結－施行細則的存在空間

### 第一款 與人民權利義務無關之事項

若採取最嚴格的保留模式，亦即中央法規標準法第五條的完全保留<sup>36</sup>，則與人民權利義務無關之事項的規定，無論置於施行細則、職權命令或行政規則內均無妨。並且，此時由於完全不會涉及與人民權利義務有關之爭訟問題，是故也不會有法院應否當然受拘束的疑問。

稅捐法領域與其他管制法規最大的不同，在於人民的負擔或不利益，最後往往可以化成一個固定的數字，只要比較這個數字在該當規範制定的前後是否有差異，就可以簡單而明確地得知是否因為該規範或該條款，而因此影響了人民的稅捐負擔。若確實貫徹此檢驗標準，則可以在稅捐法領域內發展出較為獨立且精確的審查標準。

<sup>33</sup> 參陳敏著，行政法總論，三版，頁 538。

<sup>34</sup> 參陳敏著，行政法總論，三版，頁 538。

<sup>35</sup> 參陳敏著，行政法總論，三版，頁 554。

<sup>36</sup> 中央法規標準法第五條：「左列事項應以法律定之：一 憲法或法律有明文規定，應以法律定之者。二 關於人民之權利、義務者。三 關於國家各機關之組織者。四 其他重要事項之應以法律定之者。」

## 第二款 細節性與技術性事項？

所謂「細節性與技術性事項」，無論將其對於人民自由權利的干預稱為「直接限制或介入」，或者是僅對之造成「不便或輕微影響」，都僅僅是程度上的差異，而沒有本質上的不同。而且不可否認的，會這麼敘述的前提，即代表該事項已經涉及了人民的稅捐法上權義關係。

本文以為，在稅捐法領域當中，之所以會有「細節性與技術性事項」概念之產生，主要是來自於立法機關或司法機關對於稅捐稽徵行政上的行政成本或稽徵經濟之陌生感。在某個場合中，必須貫徹實質課稅原則而不得有任何讓步，在其他場合中，則得以犧牲實質課稅原則而對稽徵經濟做出某程度的讓步。不過，具體的情況究竟為何，仍不宜單純因為國會或司法審查者的不熟悉即將之全盤委由行政機關決定。此時，應由行政機關將其所可能遇到的障礙及困難，以及所考量的主要因素，在立法程序當中提出進行公開討論，讓全民的代表們來凝聚共識，以決定此時是否應犧牲實質課稅原則，而向稽徵經濟來讓步。國會議員也可以在討論與折衝的過程當中，藉由行政機關的說明與堅持，瞭解到稽徵機關的觀點以及稽徵流程真正的困難所在。在有此體認之後，如果真的仍然認為除非委任立法不能解決的話，也能夠依循前述體認在目的、內容與範圍上做出明確的限縮，以及立法原則的指示。蓋實質課稅原則與量能課稅息息相關，屬於稅捐法領域最重要的實質要求，必須有所堅持。

若國會就稅捐構成要件之主體、客體、歸屬、稅基、稅率等機規範完備，則人民的稅捐負擔即處於可得確定的情況，此時行政機關自身亦應展現依法行政的決心，在尊重納稅義務人的前提下，以不影響其稅捐負擔數額的方式進行稅捐的核課與稽徵，不得逕自為了行政上的便利就犧牲人民的權益。真有必要犧牲人民與稅捐負擔相關的權益以達成課徵稅捐之目的時，應提出於國會討論之。一旦國會不願意接納行政方的意見，而其所通過的法案又覺得實在有窒礙難行之處，仍應依循覆議等方式進行磋商，不得擅自以「執行母法所必要」等理由，認定已獲得授權或本屬行政權限，進而制定發布影響人民稅捐負擔的施行細則、職權命令或行政規則。

綜上所述，本文認為量能課稅、核實課徵原則與稽徵經濟原則所代表的「公

平」與「效率」兩種價值，在發生衝突或拉扯時，無論應該呈現什麼樣的面貌，仍應遵循法律保留，甚至是國會保留原則為之，國會不宜任意濫行授權而怠於行使職權，而司法審查也不宜直接將之劃歸於行政立法權限之一部。蓋如此為行政權護盤或者縱容其擴張，再加上行政首長挾其巨大的民意基礎而拋棄說理與辯論之過程，將容易導致走向民粹化甚或權利分立體制的崩壞。