

第三節 建立有知識基礎的互動機制

第一項 行政與立法間的制衡與互動

第一款 權力分立制衡與政黨政治

行政機關、主管賦稅的財政部或是稅捐稽徵機關，固然有執行法律以及向人民負責的責任。但是其相對於此應有的作為，該是透過同黨籍的國會議員或者經由直接參與立法的提案討論等過程，來促使整體法制健全化。

行政機關既然能夠制定法規命令，也同時代表其具備有提案的能力。如果能夠將土地稅減免規則之內容經由國會通過，改制定為土地稅減免條例的話，對於受有減免利益或受規範者較有保障，至少可避免朝令夕改之疑慮³⁷。雖然土地稅減免規則一旦成為國會法之後，行政機關藉由土地稅捐做為達成政策目的之彈性也就隨之降低，但同時也可避免行政機關濫權，而將稅捐的減免與獎勵建立在較具民意正當性的基礎上，也可避免對於國家重大政策變動時，在行政與立法機關之間究竟應有何種互動或溝通模式的疑問³⁸。由於優惠的本身必須建立在差別待遇上³⁹，而是否應當進行此種差別待遇，或其差別區別標準應以何種觀點為優，行政機關必須對此提出一個多數人都能接受的想法。而且，以稅捐減免的方式進行優惠，因較諸直接補助在效果上近乎完全相同，但卻不易使需共同負擔稅捐的其他人民所察覺⁴⁰。如能由國會加以把關，較能緩和上述疑慮。至於行政機關所擔心的，如專業性欠缺或時效性不足等，只要其所持理由確實有其道理與必要，且據此進行有知識基礎的溝通，可相信國會在人民眼光與選票的監督下，亦不敢進行毫無理性的反制及對抗。

若國會通過的是有所缺漏而不足以施行的法律，行政機關即不能在無明文授

³⁷ 參林鳳珠著，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國七十四年七月，頁 98。

³⁸ 例如釋字五二 號解釋即為一適例，參釋字五二 號解釋之內容。

³⁹ 如果是屬於符合平等原則的待遇，則不構成所謂的優惠。

⁴⁰ 直接補貼或獎助的給付行政，因為涉及較為敏感的利益分配問題，其爭議性甚至往往遠非干預行政所能比擬。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 56。

權的狀態下，以此為藉口逕行發布職權命令以補充法律而拘束人民的自由權利，而應由參與立法的立法機關、行政機關或者政黨來擔負該法律不能施行的責任。若國會通過的是概括或空白的授權條款，行政機關亦不能藉此規範實體或其他會影響實體的事項，據此主張享有判斷餘地，此時該施行細則，對實體事項的規範僅具有資訊意義，不能夠因而拘束人民的自由權利或法院的判斷。除因國會法所使用的不確定法律概念，透過個案判斷認為有賦予稅捐稽徵機關判斷餘地，或因具體明確的授權條款可以賦予行政機關判斷餘地，使其意見得以拘束人民與法院外，概括授權、空白授權以及不具授權依據的行政命令都不應具備規範效力，而僅有資訊意義。

行政機關尤其不適當以污名化國會的方式，來正當化其在法律僅有概括授權甚至是無授權處的法規命令制定權，如此不但將破壞權力分立制衡的體制，也隨之產生出職權命令此一困擾行政法制體系的問題。當務之急，應是順著行政程序法中行政命令的體系與第一百七十四條之一的期待，將長久以來所產生之職權命令的問題處理乾淨，進一步使行政命令體系下僅存有三種類型：(1) 具體明確授權的授權命令；(2) 概括授權的授權命令；(3) 無需國會授權的行政規則，後兩者均僅具有行政規則的效力。

第二款 遵循依法行政原則的「公僕」 - 守法與自制

在權力分立制衡的架構下討論委任立法的問題，誠然是在探討相關的規範基礎，以決定哪些事項可以授權，以及應該如何為授權，好讓立法機關與行政機關能夠共同肩負制定法令的任務。但必須面對的問題是，這種制度並非由這片土地的固有文化所孕育，眾人對之的冀望又各自不同，之間的落差恐唯有仰賴教育來深化民主素養與促進參與公共事務，使人民得以認識到，民主憲政之要就在於馴服行政權，使其甘願謙卑地與立法機關進行有知識基礎的對話⁴¹。

所謂行政機關的自制係指應針對立法機關的立法任務，積極提出合理周圓的法案，而不藉機膨脹行政權。行政機關倘能如此自制，則行政權在國家的法治建設過程中，便會因為其有為有守而建立起正義、守法的形象，並取得國民的尊敬

⁴¹ 參黃茂榮著，法學方法與現代民法，四版，頁 70。

與信賴，成為國家真正邁入現代化的基礎。要非如是，行政機關如恃其在行政一體底下所掌握之資源優勢，將行政與立法間的互動關係，捨棄說理、溝通，而導引向消極抵制或直接訴諸民粹，則有願景、有效率的民主憲政體制將不易建立並站穩腳步⁴²。唯有行政機關成為所謂真正的「公僕」，人民才有可能透過代議民主制度當家作主，並由國會來擔任制衡與監督的角色⁴³。嚴守由議會制定法律授與行政機關權限並課予執行之義務，即行政機關身為人民之公僕應履踐的最重要任務。以稅捐領域而言，國會保留與依法行政原則的要求，正是嚴格地要求行政機關要向其所治理的國家及人民低頭。此時若缺乏能夠確實制衡與監督行政權的機制，則以行政機關為人民公僕的理想隨時都會翻轉過來，屆時一夕之間豬羊變色，僕人反比主人更凶悍，其披上公益代表或國民全體意志的外衣，認為其自身要做的國家任務非常正當且偉大，是以無須受到手段形式的限制，即擅自以施行細則、職權命令或行政規則改變人民的稅捐權義關係。發展至此，恐已覆水難收。

第三款 正視法源依據的外觀形式

國家做為一個組織體，本身即具有內在的弔詭：其必須以無效率的組織方式 - 權利分立制衡的機制，來進行有效率的行政工作。行政機關如果認為是因為立法機關使之不好做事，那麼應該由行政機關自身或執政黨向選民呼籲選擇較為優良的國會議員，而非擅自擴張行政立法權限。

過去的威權時代，立法院被譏為「行政院的橡皮圖章」，其主要功能只是為當時的政權提供合法化的象徵⁴⁴，但當時似乎也不見行政機關有意識到法源位階的重要性，未見其將其所屬意的規範內容提出於國會。這當中似表現出來行政機關不願意受到國會監督或制衡，想要握有主導權並且保有彈性的心態。是以，真正的關鍵仍在於行政機關依法行政的決心，並在立法過程當中提出周圓合理的法

⁴² 參黃茂榮著，法學方法與現代民法，四版，頁 69。參許志雄著，權力分立之理論與現實，載於氏著憲法之基礎理論，頁 88 以下。

⁴³ 至於國會與人民真正意志之間落差需要如何彌補，則要屬另外一個問題。此亦非本文所欲探討解決的問題，相關問題請參王韻茹著，論議會自治之界限 - 以釋憲權控制立法程序為中心，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，頁 33。存在於國會議員與全體人民之間的落差，類似於公司股東與董事會之間問題的放大。由於擁有公司的股東與負責營運的董事並非同一群人，是以其利益考量自非相同，由董事來代理全體股東時即產生代理成本的問題。相關文獻可詳參劉公偉著，股東有限責任之經濟分析，載於政大法學評論，第六十四期，頁 121 以下。

⁴⁴ 參劉淑惠著，立法院與台灣民主化，載於網頁：

http://www.inpr.org.tw/inprc/pub/journals/130-9/m138_1.htm, visited at 2003/6/9.

案⁴⁵，藉此取代將國會污名化而直接訴諸於民粹的對立局勢。法律或法規命令的制定或修正，特別是會介入或限制人民的權利或信賴保護利益有所疑義時，均應從是否「有理」的角度出發，以徵得人民的同意與諒解，不宜僅認為自身當然有權制定或修正即不具任何理由。須知法規制定權在現代法制國家仍有其界限，如有逾越，便涉及到國家權力的濫用，結果必然難以建立或維護法律的和平⁴⁶。

另外有基於加強行政權能及弱化國會控制的想法，認為整體法律保留原則應予以放寬或彈性調整。甚至進而認為只要行政權能夠實質上做出正確的決定，則無須有太多來自於國會或法源形式上的限制⁴⁷。並且在總統由人民直選，有其民意基礎後，由於行政權也需要向人民負責，所以不應該受到太多來自於國會的限制，甚至像是國會保留原則此種要求強度的阻礙。對此，如果真的能夠有一種政治或決策制度，無須仰望聖人德治就足以擔保其所做成的政策與法律決定是絕對的正確無虞者，相信一定能夠廣為世人所採納，本文自也贊成。但時至今日，實際上尚無能夠達成此種要求的制度而為世人普遍接受。特別是各式各樣的決策或規範內容，都會同時存有不同的專業意見，還有各種不同立場的利益權衡。

現行最廣為實施的，是民主與法治的理念及制度。論其實際，民主與法治並無法完全保證所有產出的政策或法律決定是正確無誤，而稅捐法定主義最重要的功能也僅在於有效排除行政機關的濫權與擅斷。縱使是要強化各部門的功能與效率，也必須在權力分立的理念及約制國家權力的架構下進行⁴⁸。在國會當中，公開的討論與民主程序，有使得各種意見得以被呈現出來以及形成共識的功能。獲得一定程度共識的事項雖得透過立法程序成為法條而取得規範效力，但民主程序並不能夠擔保其絕對的正確性，其所確保的是制度改變之可能性，任何規範的實施都會受到各種意見的檢驗，透過討論以形成是否修改的共識。這種機能並非僅僅行政機關的專業性或依職權發動的聽證程序即可替代，有其獨自的存在價值。

國會的外觀形式上，固然是以多數決的模式在運轉，但真正重要且可貴的，

⁴⁵ 例如現行所得稅法第五十六條已經刪除，但是第五十九條第二項卻仍規定：「遞耗資產遇有劇烈之漲價時，得按第五十六條對於固定資產提列資產漲價補償準備之規定，依其耗竭額列計資產漲價補償準備。」此種法律體系上的疏漏與衝突，縱是國會未加注意，行政機關亦應提出。

⁴⁶ 參黃茂榮著，稅捐法論衡，頁 85。

⁴⁷ 參楊智傑著，授權明確性原則之法理分析與經濟分析，載於憲政時代 28 卷 2 期，頁 19 以下。

⁴⁸ 參蔡宗珍著，論國民大會虛級化後立法院之憲政地位，載於月旦法學，第六十一期，頁 52。
陳愛娥著，國民大會做為第二院？，載於月旦法學，第二十六期，頁 22 以下。

是公意形成過程當中所進行的溝通與辯論等尋求共識的努力。在這意見形成的過程當中要能夠有良好的互動，正是仰賴言論自由的保障，以及提供人民良好的教育制度使其有能力參與公共政策的討論與監督。而且，一旦做出錯誤決定後，該後果也將由全體人民來承擔，也就是民主與自由同時必須要自我負責。民主制度程序的可貴之處，即在於其提供「改變的可能性」，使人民得以透過錯誤決策的反省與體悟，重新形成共識與其發展方向。憲法機關當中職司立法權的國會，其間接民主就是此機制的縮影與體現。固然行政機關可以透過組織或程序等方面的改造，例如在組織上採取委員會的制度、在程序上採取強制聽證的措施，甚至是舉行廣泛的公民投票訴諸直接民意，使其行政行為能夠獲得更多的正當性，或者是某程度上替代立法機關的機能。但須注意者，在於這些改變也同時將弱化行政權的功能與機制，例如行政一體性、迅速的決定與落實、隨時的應變能力等。亦即種種加諸行政機關的組織或程序上管制，未必一定會為行政權所需擔負的職責帶來更正面的影響。是以無論如何，在權力分立制度，仍須正視國會的機能與其價值所在，勿因福利行政等方面的行政權膨脹而反使例外成原則。

權力分立無論是否有促進正確決策的功能，但至少是藉由制衡來避免濫權 - 尤其是掌握有最多資源的行政權。而全民參與公共議題以及民主理性溝通機制，在實踐上難免會產生必須加以克服的難處，若無法透過思辯民主選舉出優質的國會議員，或使國會的意志與真實的民意趨於一致，則只能由參與的全民承擔自己選擇所造成的責任，並且一同思索如何改進。但無論如何，既然決定採取權力分立制衡的機制，即不再因為國會立法機能不彰而任意突破委任立法的限制。就算是再好、有再多民意支持的民選首長，也都應當將尊重議會做為首要價值，不應挾其直選的民意基礎而破獲理性的互動機制，使政局走往民粹化的方向去。

第四款 正視行政立法的議題

無論是大憲章制定之初，將課徵稅捐與人身自由的重要性等同視之的觀點，或者是採取財產權保障的限制強度不應強於生命或身體自由等基本權的觀點，有關人民財產的保護或者僅侷限於稅捐的課徵上，都是應該針對財產權本身的保障做考量。不能夠以其他領域的討論為基礎，附加上財產權不如其他基本權重要或僅與何種權利同等重要的看法，就認為課徵稅捐之法律保留要求不應太嚴格。此

問題類似稅捐法定主義與罪刑法定主義間，兩者都屬於國會保留的要求，但如果跳脫實質的理由或內在特徵，只由字面上的雷同或差異來討論兩者保留的強度究竟應該相同或不同，都是無意義的。

在權力分立上也有一樣的問題，行政機關不應該僅藉由抨擊國會議員專業性不足或程序冗長，來證立其應有行政立法或發布職權命令的權限，反而應由行政機關透過說理來證明其自身的專業、迅速應變以及處理大量事務的能力，正面地來處理授權必要性及妥當性的疑點。這些問題都是無法藉由其他領域的差異化，來充實自身的內涵。例如，以處罰與補稅二者比較，單憑此認為課稅的保留強度應較處罰為低，亦與本文立場相異。本文認為兩者應獨立觀察其事項內容與其特殊性，藉以建構適合的保留強度，無法僅以字面感受做出判斷。而兩者的差別，主要有：(1) 處罰以有故意過失的主觀要件為原則，課稅則無；(2) 處罰係建立在行為有破壞法益的前提上，國家主觀上不期待有此種違法行為發生，但課稅的基礎經濟事實則無損於公共利益，且多為國家期待其大量發生的經濟行為；(3) 相較於行政罰法草案的規定，課徵稅捐的時效較長，對人民影響較大；(4) 隨時間流逝，應受處罰的行為往往因證據滅卻而無法舉證或可因此制定和解契約，但納稅義務人則恐反遭指責未盡記載與申報等行為義務，而遭推計課稅；(5) 由於以上特性，若放鬆稅捐的保留強度或允許其類推適用，則一旦有補稅情事發生，其數額往往非常巨大，且稅捐事項又應適用程序合法性原則而不得裁量，此又與行政處罰事項得以適用便宜原則不同。基此，本文認為二者應獨立檢討。

第二項 行政與司法的監督與互動

第一款 司法審查的外部監督

要求司法機關對法源依據的表現形式進行外部監督，尤其是針對國會多數決所通過的國會法，以國會保留原則、稅捐法定主義、授權明確性與法律明確性等理由宣告其違憲失效時，必然會面臨到抗多數的困境，而使得司法審查的正當性受到挑戰⁴⁹。本文所提出的，是希望在憲法明定的司法審查制度底下，掌握違憲

⁴⁹ 此問題固然重要且有其價值，但非本文重點。相關文獻可參黃昭元著，抗多數困境與司法審查正當性 - 評 Bickel 教授的司法審理理論，載於台灣憲法之縱剖橫切 - 李鴻禧教授榮退紀念論文集，頁 301-342；林子儀著，普通法院各級法院法官及行政法院評事是應否具有違憲審查

審查權的大法官會議能夠確實發揮憲法所賦予的職權⁵⁰。

權力分立制衡與法治原則之目的即在於馴服行政權，而我國憲政體制下的行政立法權的有無、多寡及具體內容為何，以及行政機關是否有確實展現依法行政的決心，都是有待探討與檢驗的課題。國會程序以及自由民主的體制，並沒有辦法確保所做成的決策會絕對正確，其間的經歷毋寧可以說是一連串嘗試錯誤的過程。司法審查制度也僅扮演消極的角色，提供大家反省與重新思考的機會，確保能夠從錯誤當中省思與改變的機會，其說理也可促進思辯民主的功能，避免在嘗試錯誤的過程中，發生了進行到跨越不可回復之點後的困境。

在本文的觀察下，用法規命令來限制人民的自由權利，直到行政程序法公佈實施都是沒有正面的規範基礎，相關司法審查也是缺乏明文的合理化規範基礎。至於以施行細則、與之相近的職權命令及行政規則等做為法源依據，則不但缺乏實定法的規範基礎，其理論基礎亦面臨諸多挑戰。司法審查中所發展出來的各項審查依據，本文最為肯認的是「影響人民稅捐負擔」，且認為依據此項理由，稅捐領域內實體與程序事項應適用國會保留的事項的應近乎完全保留或者至少是侵害保留，且針對程序規定當中的協力義務與舉證責任等容易疏忽的項目，特地予以強調。至於其他如「細節性與技術性事項」、「對人民僅生不便或輕微影響」等為施行細則或職權命令開拓的存在空間，本文對之基本上持反對立場。

第二款 司法機關與行政機關的互動

要解決行政立法權限的難題，也涉及到立法機關自身的振作。但操之在立法機關或國會議員本身，以及國會議員之產生機制上的問題，則是難中之難。但同

權，載於氏著《權利分立與憲政發展》，初版，頁 91；湯德宗著，司法院大法官有關「權利分立原則」解釋之研析（上），載於《政大法學評論》，第五十四期，頁 32；蘇永欽著，從體系功能觀點譚大法官會議的改革方向，載於氏著《合憲性控制的理論與實際》，初版，頁 145；任冀平著，美國最高法院司法審查權的行使，載於《中央研究院歐美研究》，25 卷 3 期，頁 46。

⁵⁰ 憲法第七十八條：「司法院解釋憲法，並有統一解釋法律及命令之權。」第七十九條：「司法院設院長、副院長各一人，由總統提名，經監察院同意任命之。（第一項）司法院設大法官若干人，掌理本憲法第七十八條規定事項，由總統提名，經監察院同意任命之。」參林子儀著，司法護憲功能之檢討與改進－如何健全違憲審查制度，載於氏著《權利分立與憲政發展》，初版，頁 6 以下；葉俊榮、張文貞著，轉型法院與法治主義：論最高行政法院對違法行政命令審查的積極趨勢，載於《人文及社會科學集刊》，第十四卷四期，頁 515 以下。

時不可獲缺的是相當之外部監督與協助⁵¹，除了人民與媒體的監督外，就是司法機關的監督，尤以掌握憲法解釋權的司法審查者為最。

目前，由於行政法院過往對行政命令的縱容，以及司法審查上寬嚴不一的擺盪之下，兩者造就了積重難返的局勢。長久如此為之，行政機關忽視法源依據的位階與其功能，此除了降低行政機關提出法案在國會中討論、折衝的意願外，也將由於稽徵機關沒有對立法機關表示其立場，或對司法機關是否採納其意見發表肯否的態度，完全無法得知行政權的看法。這種跟隨行政權膨脹下，因為大權在握而悶不吭聲的態度，除將降低各憲法機關間的溝通互動外，也因以執行母法所必要、落實立法目的、技術性事項等理由來取代說理，掩飾其原應有的必要性。

法制建設一旦無法上軌道，法位階及法源依據仍舊呈現混亂的現象，則人民只能將希望寄託在行政首長或稅賦官員的個人意志上，法治國家之理念也只是空談。而法治建設上軌道之後，司法審查應避免以目的合理化手段形式，或針對財政收入進行結果取向的憲法解釋⁵²，應由過往法治未臻之際時，採取行目的性審查之妥協立場，改採較為嚴格的形式審查標準⁵³。。

第三款 以美國法上 Acquiescence Policy 制度為借鏡

美國內地稅務局(IRS, Internal Revenue Service)⁵⁴有採取所謂「Acquiescence Policy」的制度，針對其敗訴判決公布其對聯邦法院判決的意見，以及往後遇到類似事實與爭議時，將採取肯定或反對法院見解的立場⁵⁵。若其贊成並願意採納法院的立場時，則對外公布「Acquiescence」使民眾知悉；反之，當其不願採納或欲推翻法院見解時，則公布「Nonacquiescence」。當同一案件涉及多數爭點時，也會明確指出其贊成或不贊成的部分⁵⁶。

⁵¹ 參黃茂榮著，法學方法與現代民法，四版，頁 69。

⁵² 參蘇永欽著，結果取向的憲法解釋 - 從德國法律方法論的理論、實務淺析我國大法官會議實務，載於氏著合憲性控制的理論與實際，頁 251 以下。

⁵³ 相同的情形，也發生在我國行政處分概念的變遷當中，詳參李惠宗著，行政處分概念之變動--從行政程序法第九十二條檢討行政法院實務見解，載於輔仁法學，第六十八期，頁 65 以下。

⁵⁴ 可參考網頁：<http://www.irs.gov/>, visited at 2003/6/7.

⁵⁵ 大多數的判決仍是行政機關獲勝，此時也就不再表示其他意見，是故僅會針對少數的敗訴判決發布之。PRENTICE-HALL, INC, FEDERAL TAXATION. COMPREHENSIVE 1-17 (2003) .

⁵⁶ 且可僅針對判決結果，而非判決理由發布 Acquiescence。並且能夠溯及地廢棄其見解

在美國，此類行政規則對其納稅義務人扮演相當重要的角色。若採取與 acquiescence 相同的立場，則可以相信稽徵機關將不會挑戰其看法。固然，納稅義務人可以僅依據法律本身而為不同之主張，而採取 nonacquiescence 的立場，但可預見將會受到稽徵機關的挑戰，甚或引起爭訟，此時就必須等到司法程序開啟後方有可能得到救濟⁵⁷。

相較於此，本文在「行政機關是否不受司法機關見解之拘束」的問題上，認為關於特定法律規定之解釋，除非基於法律之特別規定或明確授權，讓行政機關確實享有判斷餘地，使其解釋之結果得以拘束司法機關，否則，在個案最後總是必須以司法機關的意見為準，亦即司法機關原則上掌握有最後的決定權⁵⁸。但由於我國缺乏明文規定，是以實際運作上，恐仍待由雙方互動來形成慣例。而相較於我國稅捐稽徵機關鮮少對法院判決的結果或所引用的理由表示意見，造成稅捐義務人全憑運氣且莫衷一是的窘境，前揭美國法上制度似甚為可採。且 IRS 在對外發布的新聞稿上，也應儘量採取通俗的非專業用語，使人民能夠更瞭解其自身權益⁵⁹。如此為之，將可促進行政與司法兩權間進行具有知識基礎的理性互動，共同為人民謀福利。

第三項 立法與行政對司法審查的回應

進行司法審查後，於大法官解⁶⁰釋當中會表示其是否違憲，以及違憲者應賦予何種效果。比較值得注意的是司法審查時所賦予的違憲效果，在確認違憲的情況下，並非必然導致溯及或即時失效，而尚有限期失效，或者是僅單純宣告違憲而未言明效果的類型；在認為與憲法本旨未相違背時，也尚有警告性的用語。基於不同的效果與各種曖昧的用語，給予了行政與立法機關模糊的迴旋空間。長久下來，似乎也導致了行政與立法機關不夠尊重司法機關的決定。

但無論如何，各號大法官會議解釋當中，尤以稅捐法定主義為最，均一再地

(retroactively revoke an acquiescence or nonacquiescence)。 PRENTICE-HALL, INC, FEDERAL TAXATION. COMPREHENSIVE 1-17 (2003)。

⁵⁷ PRENTICE-HALL, INC, FEDERAL TAXATION. COMPREHENSIVE 1-17 (2003)。

⁵⁸ 參黃茂榮著，論法源，稅法總論（第一冊），頁 116-117。

⁵⁹ PRENTICE-HALL, INC, FEDERAL TAXATION. COMPREHENSIVE 1-13 (2003)。

⁶⁰ 詳參黃昭元著，從「違憲但不立即無效」的大法官解釋檢討我國的違憲審查制度，載於月旦法學，第十二期，頁 31-39。

不斷重複宣示相同的內容與要求：涉及稅捐之事項，原則上應以國會法規範之；若欲授權予行政機關制定或補充時，該授權之目的、內容與範圍應具體明確，以符合授權明確性之要求。

第一款 立法機關的回應 - 以釋字三二七號解釋為例

原所得稅法第一百一十四條第一項第二款之規定⁶¹，於民國八十二年十月八日大法官釋字三二七號解釋時並未宣告其失效，僅表示應檢討改進⁶²。對此，立法院直到九十年一月三日才通過修正為目前的條文內容⁶³。在本條規定尚未進行檢討修正前，另外又於民國八十六年十二月三十日，在所得稅法第一百一十四條之三第一項為類似規定⁶⁴。對此，身為最高司法機關的司法院大法官，在權力分立或憲法架構中的地位，以及其解釋對於行政機關、立法機關之規範上拘束力與實效性，著實有待檢討⁶⁵。

相關問題最後才於民國九十年一月三日，才通過所得稅法第一百一十四條的修正，使其成為目前的條文內容。但是，相較於大法官會議解釋所指摘的部分，第一百一十四條第一項第二款與第一百一十四條第三項的規定，都只有增訂最高限額的部分而已。按照營業稅法施行細則第五十二條第二項第二款之規定：「本法第五十一條第一款至第六款之漏稅額，依左列規定認定之：二 第五款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款為漏稅額。」該項規定可以

⁶¹ 大法官解釋時之條文內容為：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰」

⁶² 釋字三二七號解釋：「所得稅法第一百十四條第二款前段 旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無抵觸。惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正。」

⁶³ 參中華民國九十年一月三日總統 (90) 華總一義字第 8900311030 號令修正發布所得稅法第 17、114、126 條條文。載於網頁：

<http://law.moj.gov.tw/Scripts/Query4.asp?B2=%AAu%A1@%A1@%AD%B2&FNAME=G0340003>, visited at 2003/2/23.

⁶⁴ 中華民國八十六年十二月三十日總統 (86) 華總 (一) 義字第 8600281700 號令修正公布第 14、42、71、76-1、88、89、100、100-1 條條文；並增訂第 3-1、17-3、第三章第五節、第 66-1 66-8 條 第三章第六節、第 66-9、73-2 條 第四章第六節、第 102-1 102-4、108-1、110-2、114-1 114-3 條條文。所得稅法第一百一十四條之三規定：「營利事業未依第一 二條之一第一項規定之期限，按實填報或填發股利憑單者，除限期責令補報或填發外，應按股利憑單所載可扣抵稅額之總額處百分之二十罰鍰，但最高不得超過三萬元，最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰。」

⁶⁵ 參黃茂榮著，虛報銷項稅額之罰則，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 500。

說已經順應了大法官會議解釋第三二七號解釋，而採取結果說的觀點，將虛報進項稅額構成之漏稅違章行為，規定為相當於結果犯之結果違章行為⁶⁶。

而立法機關對司法審查的回應，一方面有上述的事實上問題，另一方面則由於釋憲機關無法代替立法機關為決定或制定條文內容，而僅能做被動的把關工作或對理想的立法內容稍加指示，是以仍須仰賴立法機關自身的覺醒與振作。但在可見的案例當中，立法機關有直接將施行細則的內容移植到母法中，以緩和其法源位階之不足者，亦有專為合理化現行規範狀態而設，直接規定為授權而授權的授權條款者⁶⁷。這些都涉及到授權的必要性、正當性及其界限，還有立法與行政機關間究竟要如何共同負擔整體立法工作的問題。

第二款 行政機關的回應

由於稅捐法定主義所涉及者，僅屬法源表現形式的外觀上要求。對這種國會保留的要求，行政機關應有能力而且必須即刻對其主管的所有法令逐一檢視，並對之迅速做出回應，且馬上提出法律的修正案或針對法規命令的內容進行改正而不宜拖延，尤其是子法超出母法授權或者根本無授權依據的部分，由於行政機關無須經過冗長的三讀議會程序，目前亦無強制進行聽證，可毫無阻礙地進行規範內容的修正。

在此種情形下，由於該部分的修正無須經由國會審議，是以行政機關再無推託的空間，否則即令人懷疑公權力機關確實有心尊重大法官會議解釋與落實國會保留原則。否則一旦發生爭議，又將花費大量爭訟成本，在窮盡所有的救濟途徑之後還需要勞駕大法官宣告其違憲失效，使大量社會成本因立法與行政機關的怠慢及疏忽而陷入空轉。

第三款 小結

概略以言，若將整體法律區分為私法、公法與刑法三塊，除民法宣示得以習

⁶⁶ 參黃茂榮著，虛報進項稅額之罰則，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 372。

⁶⁷ 例如釋字二五七號解釋、三四三號解釋與營利事業所得稅查核準則的授權條款。

慣與法理進行補充的原則外⁶⁸，在公法與刑法領域內都是用法律保留原則⁶⁹。一旦法無明文，國家即因無法源依據而不得任意的限制或介入人民之自由權利，司法機關無須對之有多餘的操心，也不可能逾越其權限替其制定規範。

稅法屬行政法之一環，且應適用更嚴格的國會保留原則，是以進行司法審查時，更無須為行政機關或立法機關找理由背書，或為之創造模糊而不易明瞭的空間為其鬆綁。再者，唯有嚴格的把關並且宣告失效，方能使共同負擔立法的國會與行政機關認知其自身任務的重要性，以及所衍生的責任，藉由使其認清自身職責來促進國會立法與委任立法的法制化，並監督行政機關確實遵守依法行政。

⁶⁸ 民法第一條：「民事，法律所未規定者，依習慣；無習慣者，依法理。」

⁶⁹ 刑法第一條：「行為之處罰，以行為時之法律有明文規定者，為限。」