

STUDY ON PUBLIC LAW

公法学刊

第1辑

公共财政与宪法实施

Public Finance and the Enforcement of
Chinese Constitution

周刚志 傅华伶 主编



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

公法学刊

第①辑

公共财政与宪法实施

周刚志 傅华伶 主编

本书系周刚志教授主持的2014年度国家社科基金重点项目（项目编号：14AZD145）《中国文化法律体系及其实施机制研究》的阶段性成果



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

公法学期:公共财政与宪法实施.第1辑/周刚志,
傅华伶主编.一北京:法律出版社,2015.8
ISBN 978-7-5118-8146-5

I. ①公… II. ①周…②傅… III. ①财政法—研究—
中国②税法—研究—中国③中华人民共和国宪法—研究
IV. ①D922.204②D921.04

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 148694 号

© 法律出版社·中国

责任编辑/陈妮

装帧设计/李瞻

出版/法律出版社

编辑统筹/财经出版分社

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

责任校对/杨昆玲

责任印制/吕亚莉

印刷/北京京华虎彩印刷有限公司

开本/A5

印张/8.75 字数/220千

版本/2015年9月第1版

印次/2015年9月第1次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn 销售热线/010-63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn 咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782 西安分公司/029-85388843 重庆公司/023-65382816/2908

上海公司/021-62071010/1636 北京分公司/010-62534456 深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5118-8146-5

定价:34.00元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

中南大学法学院财政宪法研究中心简介

中南大学法学院财政宪法研究中心成立于2012年9月,其宗旨是:搭建宪法学与其他学科对话交流的平台,推进中国财政宪法、文化宪法等部门宪法学研究,凸显宪法学等法学学科的“中国元素”,培养志在效力于中国民主法治事业的专业人才,以学术研究参与中国社会主义民主法治建设进程。

财政宪法研究中心将在中国宪法学界与财税法学界各位前辈学者的关心和指导下,广泛联系国内外高等院校的同行学者,聘请财政宪法、文化宪法等部门宪法的专家,组成研究团队,承接与本研究领域相关的研究课题,攻克中国部门宪法研究领域的热点、难点问题。举办“部门宪法论坛”,继续推出“部门宪法学丛书”等相关论著,编写年度《公法学刊》。

目 录

公法原理

解释性税法命令与违宪审查	葛克昌 3
个人所得税作为财产权限制	
——基于基本权利教义学的初步考察	张 翔 18
“居住正义”人权之实践与财税工具之理性运用	
——中国台湾地区奢侈税(特种货物及劳务税条例)开征 过程之回顾与检讨	廖钦福 36
中国财政法制改革的宪法控制	翟继光 78
论转型时期的中国财税法制:特征、构成与改革路径	周刚志 92

公法制度

香港政党与议会的财政控制:对两个拨款个案的研究	顾 瑜 115
论中国财政转移支付的法治化	宋瑾篱 131
预算完整的法律规制	张献勇 142
预算透明的法理及其策略	朱孔武 155
议会预算监督的组织与效能	
——中国人大财政经济委员会结构之经验分析	孙 莹 171
乡镇财政与乡镇政权的历史转型	涂四益 183

公法时评

法治也是生产力

——财税法治的经济功能之理论探析

刘剑文 205

公法史论

民国时期会计入宪现象的历史阐释

钱宁峰 213

公法学人

财税法学的宪法之维

——刘剑文教授的财政宪法理论简介

徐战成 刘继虎 237

致广大而尽精微

——葛克昌教授财政宪法理论述评

周刚志 孙相磊 241

公法译文

希腊政党资助法

冯理译 周刚志校 249

致谢与稿约

271

公 法 原 理

解释性税法命令与违宪审查

葛克昌*

一、问题概说

由于税法上金钱给付(税捐)义务及其协力义务,本质上均为无对待给付,依民主原理与法安定性原则,税捐债务之产生均要求国会保留,是以中国台湾地区“司法院”的“宪法解释”,从“宪法”第19条衍生出一系列租税法律主义。^[1]

* 台湾大学法律学院教授,财税法学中心主任。

- [1] 台湾地区“司法机构”的“宪法”解释有关租税法律主义者多,有关释字较重要者如类推禁止原则(释字151号);租税法律主义兼指纳税及免税之范围(释字210号);课税原因事实认定及证据认定,非属租税法律主义(释字217号);推计课税不违反租税法律主义(释字218号);进口汽车冷暖气压缩机课征货物税不违反租税法律主义(释字257号);以施行细则规定,由拍定人缴纳营业税,变更纳税主体,违反租税法律主义(释字367号);判例就税捐优惠条件,增列法律所无之限制,违反租税法律主义(释字413号);涉及租税事项之法律,其解释应本于租税法律之精神,依各该法律之立法目的,衡酌经济上意义及实质课税之公平原则为之(释字420号);法官庭长联席会议决议,对死亡前赠与,继承开始时尚未发单者,以继承人为纳税义务人,增加继承人法律上所未规定之租税义务(释字622号);依租税平等原则税义务人固应按其实质税负能力,负担应负之税捐,唯为增进公共利益,以法律或其明确授权之命令,设例外或特别规定,给予特定范围纳税义务人减轻或免除租税之优惠措施,而为有正当理由之差别待遇者,尚非台湾“宪法”第7条规定所不许(释字635号理由书、565号);公司资金无偿贷与股东,查核准则径予设算利益,增加法律所无之租税义务(释字650号);施行细则规定将账载应付未付逾二年费用,径行转列为其他收入,显非执行法律之细节性或技术性事项,且逾越法律之授权(释字657号);客运业者行使服务性路线所领收之补贴收入,应报缴营业税之函释,课以法律所未规定之

在强调税捐要件法定主义,与不能增加法律所无义务,更进一步将其具体化之余,台湾地区“司法院”解释更进一步,将其审查基准具体化:“主管机关本于法定职权就相关法律所为之阐释,自应秉持宪法原则即相关法律之立法意旨,遵守一般法律解释方法为之,如逾越法律解释之范围,而增加法律所无之租税义务,即非“宪法”第19条规定之租税法律主义所许。”(台湾地区“司法机构”释字第607号、第620号、第622号、第625号、第635号、第640号、第660号、第674号、第685号、第692号、第693号、第703号、第706号解释)

另行“政法院”裁判中,多引用另一组台湾地区“司法院”“宪法解释”:“惟法律规定不能巨细靡遗,有关课税之技术性及细节性事项,尚非不得以行政命令为必要之释示。故主管机关本于法定职权就相关规定为阐释,如其解释符合各该法律之立法目的、租税之经济意义及实质课税之公平原则,即与租税法律主义尚无抵触。”(台湾地区“司法机构”释字第420号、第460号、第469号、第519号、第597号、第625号、第635号、第700号解释)

关于此种台湾地区“司法院”对税法解释违宪审查基准,李震山“大法官”在释字第705号协同意见书五中对于“违宪审查者(须具)明晰的宪法意识,以及维护宪法的热忱”及其所谓本院解释租税法律主义向来惯用说辞,曾作深入分析,并分三点予以说明:第一,有关“如系秉持宪法原则,即与租税法律主义无违”部分;租税法律主义本身就包含法律保留、权力分立相互制衡,且久已成为审查租税争议案件之宪法原则,两相结合,应已构成同义反复(Tautologies)。第二,有

义务(释字第661号);“财政部”函,就都市土地依法不能建筑,仍作农业用地使用之畸零地适用课征田赋之规定,增加法律之要件(释字第674号);子女满20岁于大陆未经“教育部”认可学校就学,不得列报扶养亲属免税额函释,限缩所得税法之适用,增加法律所无之租税义务(释字第692号);公益团体医院为符免税条件,选择全额列资本支出者,否准嗣后提列折旧函释,无异以命令变更法律所规定之税基,违反租税法律主义(释字第703号);捐地申报列举扣除额之计算依“财政部”核定标核定与租税法律主义不符(释字第705号)。

关“如秉持相关之立法意旨,即与租税法律主义无违”部分;行政规则是否秉持立法意旨,是命令是否抵触法律的问题,并不直接等同于违宪审查。第三,有关“如遵守一般法律解释方法,即与租税法律主义无违”部分;若未严守一般法律解释方法,行政规则未必就当然违反租税法律主义而违宪。李震山并提出下列忧心以上三点,似已形成循环论证(*circulus vitiosus*, *Zirkelschluss*)体系,据此,只要成功地将宪法问题虚化或抽离,以上的套句即可轻易地成为行政规则合宪的主要理由与利器,使行政规则的功能与法律无异,已错置法位阶秩序,相关违宪审查若视而不见,就审查结果言,徒留躯壳而不见其魂魄。本文认为该审查基准,尚有进一步讨论之必要,并对李大法官之忧心作适度之回应。

按台湾地区“司法院”的“宪法”解释,有关税法之违宪审查,对以台湾地区“立法机构”三读通过之税捐法律,是否合宪为最重要。^[1]唯纳税义务人基本权所受侵害,则以各种主管机关基于法定职权就相关法律所为阐释最为常见。台湾地区“司法院”的“宪法”解释亦以该类型最多。其违宪审查基准之具体化,在赋税人权保障上有其重大意义。关键是上述两种基准,如何落实并赋予具体理由,值得我们进一步分析。首先,我们探讨何谓“阐释法律之命令”;其次就“秉持宪法原则”,“合乎立法意旨解释”、“遵守一般法律解释方法”、“增加法律所无之租税义务”以及“实质课税原则”予以探讨。最后,就此种解释法律命令与“租税法律主义”关系作一个简单结论。

[1] 例如,“税捐稽征法”关于申请复查,以缴纳一定比例之税款或提供相当担保为条件之规定,系对人民诉愿及诉讼权所为不必要之限制(释字 224 号);“税捐稽征法”第 19 条第 3 项对共同共有人中之一人为送达,效力及于全体,侵害未受送达之共同共有人之诉愿、诉讼权(释字 663 号);“所得税法”规定夫妻非薪资所得合并计算累进课税,较单独计算增加税负部分,违反“宪法”第 7 条平等原则(释字 696 号)。

二、阐释法律之命令^{〔1〕}

所谓“主管机关本于法定职权,就相关法律所为之阐释”或“有关课税之技术性及细节性事项,尚非不得以行政命令为必要之释示”。其用语未见精确,按此违宪审查基准,既说是“本于法定职权”又说是“技术性细节性事项”似有排斥“法规命令”,但税法之“法规命令”与一般法律保留领域法规命令有所不同,以阐明法律为主要,自亦有该违宪审查基准之适用。^{〔2〕} 本文下文分析人民申请释“宪”之有抵触“宪法”疑义之“命令”

(一)抵触“宪法”疑义之“命令”

按台湾地区“司法院”“大法官”“审理案件法”第5条第1项、第2款,得声请解释“宪法”:台湾居民、法人或政党于其“宪法”上所保障之权利,遭受不法侵害,经依法定程式提起诉讼,对于确定终局裁

〔1〕 黄俊杰:“‘宪法’解释与租税法律主义”,载《“司法院”大法官2009年度学术研讨会》(上册),2009年12月9日,第19页以下。

〔2〕 “租税法律主义”是在“司法院”常见的用语,多出了解释理由书第1句,例如,释字第705号解释理由书:“宪法”第19条规定台湾居民有依法律纳税之义务,系指台湾当局课台湾居民以缴纳税捐之义务或给予台湾居民减免税捐之优惠时,应就租税主体、租税客体、租税客体对租税主体之归属、税基、税率、纳税方法及纳税期间等租税构成要件,以相关规定具体明确授权之法规命令定之。问题是租税构成要件,究竟系“国会”保留事项(“地方税”为“议会”保留事项),或为一般法律保留事项,似乎始终未能厘清。按税捐债务,虽非剥夺人民生命或限制人民身体自由,须遵守罪刑法定主义;但税捐债务系无对待给付之金钱给付义务,此种无对待给付之公法上金钱给付(与规费等对待给付不同),所以有负担之前提,在于得到人民代表“国会”之同意(民主原理)(BVerfGE 63,343,367)并符合量能平等负担原理(非特别牺牲)。是以课免税要件,纵经法律明确授权,亦不得委由法规命令定之。现代宪政国家,基于国民民主权理念,历史上重要人权宣言,无不明示“无代表不纳税”“非经国会同意不得径行课税”。唯租税法律主义,不同于罪刑法定主义,仅课免税要件须严守“国会”保留,但不排斥制定法规命令为课免税要件之“补充规定”,以阐明法定税捐要件。仅在课免税要件在“国会”“法律”已规范明确时,忆及纳税人对课免税要件依据法律已有预见可能者,始有适用法规命令补充之余地。(K. Tipke, StRO I 2, 2000, S. 128f.)

判所适用之“法律”或命令发生有抵触触宪法之疑义者。此即所谓“规范审查”,为台湾地区“司法机构”的“宪法解释”审查客体之原型^[1]。按因台湾居民声请解释“宪法”,具有保障台湾居民基本权利与维护“宪法”价值秩序两种意义。其中所谓“命令”,原指行政机关基于法律具体明确授权,对多数不特定台湾居民就一般法律事项所作抽象之对外发生法律效力之规定(“行政程式法”第150条)由于“税捐债务法”之课免税要件系属“国会”保留事项,但不排斥课免税要件已明确时,授权行政机关制定对要件解释性法规命令以为课免税要件之补充规定。法规命令既得立法者具体明确授权,具有对外效力及对台湾居民、法官有拘束力。^[2]但台湾地区“宪法”解释既仅

[1] 林子杰著:《认识大法官解释的第一本书》,台湾五南图书出版有限公司2011年版,第225页。

[2] “宪法”第80条明定:“法官依据法律独立审判。”此所谓“法律”,并不以“立法院”三读通过之“总统”公布之“法律”(形式意义法律),而应包括“宪法”(释字371号)、法规命令、自治条例、习惯法(但税捐债务法受“国会”保留拘束,不适用习惯法),即实质意义之法律。按“司法院”“大法官审理案件法”第5条第2项原明文规定:“‘最高法院’或‘行政法院’就其受理之案件,对所适用之‘法律’或命令,确信有抵触‘宪法’之疑义时,得以裁定停止诉讼程序,声请‘大法官’解释。”唯在释字371号将声请之法官扩大为“各级法院得以之为先决问题,裁定停止诉讼程序,声请‘大法官’解释”。此种释“宪”声请权,扩大且提前由下级法院声请,旨在不欲浪费司法资源,让台湾居民基本权得到即时效之保障。但同时将规定“所适用之法律或命令”缩减为“法律”不及于“命令”。在释字687号理由书曾对命令中判例加以说明“因判例改该院为统一法令之见解,所表示之法律见解,与法律尚有不同,非属法官得以声请解释之客体。”“旨在认为法规命令、行政规则、判例、决议违宪,法官仍得依合理确信,依照‘宪法’与‘法律’,表示适当不同之见解。亦即在个案中仍可审查,拒绝适用违‘宪’之命令”。(释字687号苏永钦“大法官”、徐壁湖“大法官”部分协同、部分不同意见书)“大法官”所独占的是宣告法律无效的权力,但不独占审查法规符合“宪”与否之权力。但反对者,认为法官在个案中审查法规符合“宪”与否,仅行政机关制定之法规命令及行政规则;而现行判例制度,判例以具有相当法律拘束力,应受理法官对判例违宪之释宪声请。(释字687号许宗力“大法官”、林子仪“大法官”部分不同意见书、李振山“大法官”部分不同意见书)

为抽象规范审查,未如德国宪法诉愿制度,^[1]对人民基本权保障未免不周,故台湾地区“司法院”“宪法”解释,从法规命令逐渐放宽受理解释标的,包括行政规则(特别是解释函令^[2]),并扩及判例^[3]“最高法院”民刑庭总会决议、“最高行政法院庭长法官”联席会议决议^[4]等。

-
- [1] 德国宪法法院受理类型,除以法律为对象之“具体法规审查”外,另有“宪法诉愿”类型,得以审理其他法院之判决及其所表示之见解,其审查范围已不限于法律。
- [2] 在释字173号解释理由书,即针对“财政部”函释可否声请“宪法”解释曾有如下说明,该函释,经该部(“财政部”)分知所属财税机关,为“行政法院”1981年年度判字第225号确定终局判决所适用,具有命令性质,声请人声请解释,核与“司法院大法官会议法”第4条第1项第2款规定相符,应予受理,合先说明。释字216号解释理由书亦明示:“司法行政机关所发司法行政命令,如涉及审判上法律见解,仅供法官参考,法官于审判案件时,亦不受拘束。惟如经法官于裁判上引用者,当事人即得依‘司法院大法官会议法’第4条第1项第2款之规定,声请解释。”
- [3] 释字154号解释理由书对判例违宪得声请“宪法”解释:按“司法院大法官会议法”第4条第1项第2款关于确定判决所适用之法律或命令,乃指确定之终局判决裁判作为裁判依据之法律或命令,或相当于法律或命令者而言,依“法院组织法”第25条规定……足见“最高法院”及行政法院判例,在未变更前,有拘束力,可为各级法院裁判之依据,如有违“宪”情形,自有“司法院大法官会议法”第4条第1项第2款之适用,始足以维护人民之权利,合先叙明。
- [4] 关于“最高法院”决议作为“司法院”“宪法”解释标的,释字374号解释曾有说明……至于司法机关在具体个案之外,表示其适用法律之见解者,依现行制度有判例及决议两种。判例经人民指摘违“宪”者,视同命令予以审查,已行之有年(参照释字第154号、第177号、第185号、第243号、第271号、第368号及第372号等解释)，“最高法院”之决议原仅供院内法官办案之参考,并无必然之拘束力,与判例虽不能等量齐观,唯决议之制作既有法令依据(“法院组织法”第78条及“最高法院”处务规程第32条),又为代表“最高法院”之法律见解,如经法官于裁判上援用时,自亦应认与命令相当,许台湾居民依首开法律之规定,声请本院解释。不同意见书另有陈计男、林永谋、孙森炎三份,均认为决议仅供法官参考,并无拘束力。又释字622号解释理由书:又“最高行政法院”(2003.9.18)2003年年度判字第1544号判决,形式上虽未载明援用上开决议,然其判决理由关于……之文字,俱与该决议之内容相同,是该判决实质上系以该决议为判断之基础。……自得为解释之客体。

(二) 阐明法律之司法保障

主管机关就相关法律所为阐释,包括行政机关之解释性行政规则(解释函释),及司法机关所制作供法官办案参考,就不特定案件所表示对法律之阐释见解,现制度有判例、决议两种,如经法官于裁判上援用时,台湾地区“司法院”“宪法”解释仍得声请“宪法”解释。唯法官依法律独立审判,法官在个案审判时,对法律之阐明为其重要功能。在讨论主管机关就相关法律所为阐明之抽象规定之前,先就司法阐明法律之任务^[1]予以说明。

1. 法律之理解观点

权利救济者,系在个案中确保法律生效与适用。法律审查并非仅使法律预定计划予以付诸实现,裁判亦远超过对法律之复述而已。^[2] 为了让法律之效力,能独立于适用者,使法律免于恣意,赋予超出党派、无偏袒之虞之裁判积极内涵,始能确保法律之平等与安定性。^[3] 按法律条文与裁判间之交错关系,并非命令与实施,而是原则与具体化。法官对个案判断的对象与所适用之法律之认知,是处在立法者面对案件事实所为相同之判断。吾人适用之法律,依其性质即须加以解释,吾人须就历史上之立法行为之言辞与经验情况,予以表述;且就抽象之规范与具体案件相结合。法律经常从其公布时起即为陈旧之物,而在适用之际须切合时代加以解释。所得税法上执行业务者,须因应许多新的职业产生,诸如系统分析师、同步翻译员,须就传统之自由业加以比较而予类型化。^[4] 尤其新型金融衍生商品,非法律得以预见,吾人须考量税法之立法原意复予以时代意义

[1] 以下基于“税捐权利救济之法治国要求”,载葛克昌著:《行政程序与纳税人基本权》,2012年第3版,第226页以下,改写而成。

[2] P. Kirchhof, *Richterliche Rechtsfindung, gebunden an Gesetz und Recht* NJW 1986, 2275ff.

[3] P. Kirchhof, a. a. O. *Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen*, DStJG 18(1995)21.

[4] F. März, *Die Besteuerung der Bergführer*, DStR 1994, 1177(1178).

之解释。^[1]

除此之外,税法与其他法律有特殊不同之处,纳税人当税法公布,总想借助税务专家,替自己的法律事实,规划出能达到租税利益之法律效果。税法解释者,因应此种特殊情况,不能仅探求规范常规意旨,更须探究因租税规划之例外案情。^[2] 税法之适用者,不仅是科学,更是艺术,一种须去认知与调查,内含于法条之负担事由,并要查知法条背后环境与历史之变迁,以及可借租税规划表象外形。由民法发展出基于法安定性保障之法学观察法,在税法不得不转换为经济观察法(实质课税原则^[3]),此种观察法要求,须就立法者意旨为体系考量(以量能原则作核心理念之体系考量),且对立法者之负担事由予以充分理解,为税法适用者应有之技艺。此种技艺须在税捐权利救济中予以贯彻。法治国家之目标,在立法者制定简化、负担事由借由类型化达成明确性,对税法适用者能将此种负担事由明确化,以达成权利救济之时代使命。

2. 税法与税法适用者协同合作

一般抽象之法律与个别具体之法律适用,系基于法律之前平等之基本认知下,共同发挥作用。平等原则要求税法借由适用者让纳税人能在适法且事实上平等下负担公共支出(BVerfGE 89,210.)。平等原则在18世纪末,即成为欧陆之宪法要求,德国威玛宪法第134

[1] 例如,趸缴型保险,即非遗产税法立法者所得预见,故“遗产及赠与税法”第16条第9款明定,人寿保险金额不计入遗产总额,此固有未周详之处,致有学者认其并非法律漏洞。但税法解释须赋予时代意义,“探求立法意旨,主要仍应取决于表现法条文字之客观化立法意旨,而非立法者参与立法程序当时之主观见解”。释字第620号解释理由书,即有阐明。纵令立法者当时主观意旨固无漏洞,仍不能免于日后适用法律,因情势变更而生漏洞。

[2] P. Kirchhof, a. a. O. *Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen*, DSuJ 18(1995)23.

[3] “税捐稽征法”第12条之1之实质课税原则(经济观察法),并非经济学观察法,而是税法观察法,特别是立基于宪法学之量能平等负担表现,有别于私法以契约自由原则为结构性原则。

条更特别明定税法之平等原则,须由立法者与执法者共同作用。德国 1919 年之帝国租税通则,以致 1997 年租税通则均作相应规范。只具备课税要件仍有未足,而须在所有人均无例外一体适用时,始负金钱给付义务。此种负担结果之平等,要求在稽征程式中,税捐应确保为适法平等之核定与征收(《德国租税通则》第 85 条)。由于税捐之债关系须受适法与平等原则拘束,税捐债权人有权适法征收,税捐债务人则有义务为适法之缴纳。

在税捐权利救济程式,因此纳税义务人取得消极防御权,得以对抗不平等或过度之税负。换个角度即得以对抗违法或“违宪”之税捐负担。由于税捐法律之调查原则,系基于职权调查原则,不受当事人主张拘束,对当事人有利及不利事项一律注意(“行政程式法”第 36 条)。在诉讼程式,法官应依职权调查证据(“行政诉讼法”第 125 条第 1 项),审判长应行使阐明权(“行政诉讼法”第 125 条第 3 项),由于行政诉讼采行职权调查主义,审判长所负之阐明义务,其范围应大于适用辩论主义之一般民事诉讼程式,后者不得逾越当事人所主张之范围为阐明,行政诉讼审判长应全面负起阐明义务,不仅应促使当事人提出所有为裁判基础所必要之诉讼资料,以为真实发现之基础,且应辅助当事人有益且必要之声明,选择适当之诉讼种类,^[1]排除错误诉讼行为方式,以利诉讼有效果而顺畅。

税务诉讼在实务上虽原则上采行争点主义;但争点主义在职权调查原则上,应以充分行使阐明权为前提;另核课处分须强制记载理由(“行政程式法”第 96 条第 1 项第 2 款),理由系指做成决定之重要事实及法律观点。强制理由记载,使相对人得知悉,稽征机关依何见解得以判断处分之适法性及救济可能性。虽理由记载得以补正,一

[1] 例如,纳税义务人因适用法令错误或计算错误溢缴之税款,请求返还,应提起课予义务之诉? 一般给付诉讼或撤销诉讼? 若审判过程,原告选择有误时,审判长应行使阐明权。参见郭介恒:“最高行政法院 98(2009)年度判字第 522 号判决评析”,载《台湾本土法学杂志》第 138 期,2009 年 10 月。