

財團法人企業大學叢書

從行政程序法 論依法課稅

張進德博士 著

從行政程序法論依法課稅



張進德 著

元照出版公司

國家圖書館出版品預行編目資料

從行政程序法論依法課稅 / 張進德著.

-- 初版. -- 臺中市：冠恆國際企管, 2013.01

面：公分

ISBN 978-986-82333-7-9 (平裝)

1.行政程序法 2.稅法 3.論述分析

588.135

101024302

從行政程序法 論依法課稅

5D260PA

2013 年 1 月 初版第 1 刷

作 者 張進德
出 版 者 冠恆國際企業管理顧問股份有限公司
總 經 銷 元照出版有限公司
100 臺北市館前路 18 號 5 樓
網 址 www.angle.com.tw
定 價 新臺幣 420 元
專 線 (02)2375-6688
傳 真 (02)2331-8496
郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司

著作權所有・侵害必究

ISBN 978-986-82333-7-9

自序

憲法所保障之基本權，乃包括實體的主觀權利及程序保障的功能。而所謂行政程序法，乃行政機關行使公權力之程序。因而行政程序法規範之內涵，為：1.行政機關 2.行使公權力的程序 3.通則法律等三項。由此觀之「憲法為抽象之規範，行政程序法則為具體規範」，所以行政程序法第1條規定：「為使行政行為遵循公正、公開與民主程序，確保依法行政之原則，以保障人民權益，提高行政效能，增進人民對行政之信賴，特制定本法。」、行政程序法第4條亦明文規定：「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束。」明確揭示行政機關應依法行政。

憲法第19條規定：「人民有依法律納稅的義務」，人民如何依法律納稅，稅捐行政機關如何依法課稅，必須受到憲法第19條原則之拘束。而憲法乃抽象規定，其具體之規定，如行使公權力之程序及通則法律等規定於行政程序法。所以稅捐稽徵機關必須依行政程序法課稅（依法課稅），乃必然之理。

惟稅捐之稽徵程序規定於稅捐稽徵法，該法並制定於民國65年，當時仍處封建思想時代，官僚體制，毫無法治觀念，更無民主素養，致稅捐稽徵法欠缺「正當法律程序原則」。近40年來，稅捐之稽徵，並未在正當法律程序原則下課稅，對納稅人之權益保護確有不足。而我國行政程序法公布於民國88年2月3日，施行於民國90年1月1日，施行迄今已逾10年，惟行政機關之官僚文化積重難返，迄今仍未完全依照行政程序法予以課徵，納稅人權益仍有待保護。

租稅法之規範，自須考量憲法、行政程序法等法理，而其內容涉及財政理論、會計等專業知識，尤其行政程序法之程序

規定如何落實於稅捐之稽徵，必須有從事稅捐稽徵工作之經驗。筆者年輕時曾任職臺北市國稅局、財政部稽核組，具有近10年之稅捐稽徵實務工作經驗，並於就讀經濟研究所碩士、會計研究所碩士、博士及法律研究所碩士、博士期間接受嚴格之課程訓練，對於財政理論、會計學、法律及稽徵實務尚有接觸，如何將行政程序法落實於稅捐之稽徵程序，乃責無旁貸。

行政程序法如何應用於租稅法，筆者從法理、學說、實務見解（大法官會議解釋及行政法院判解）等加以歸納分析，撰文發表於期刊論文等10餘篇（如軍法專刊、刑事法雜誌、華岡法粹、審計部審計季刊、稅務旬刊），今蒐集成冊，名為「從行政程序法論依法課稅」。由於該類討論尚不多見，藉以拋磚引玉，盼各界重視，尤其是財稅機關，以保障納稅人之權益，盡點知識份子之良心。惟筆者法學素養未深，疏漏難免，並請各位先進指正是幸！

本書之成，特別感恩亞洲大學創辦人蔡長海博士、校長蔡進發博士提供優良教學、研究環境，以及民法大師邱聰智老師長期以來之鼓勵、提攜，由衷感激！尤其筆者行政法理論粗淺，文中論述必須常引用權威學者，如葛克昌老師、李惠宗老師等之見解，在此對這些學者們致以萬分敬意。最後感恩就讀中正法律研究所碩、博士期間，如謝哲勝老師、蕭文生老師、鄭津津老師、施慧玲老師等所有老師之熱心教導、指導，師恩浩瀚，終生難忘！

張進德 謹識

自序

2013 年 1 月

感恩・紀念



父親 張旺先生

(1925.02.13~2004.11.08)

母親 張林阿閣女士

(1926.07.25~2004.05.14)

恪遵家訓

進德修業 勤儉忠厚

目錄

第一篇 行政程序法應用於租稅法之探討	1
第一章 法律保留原則應用於租稅法之探討	3
第二章 授權明確性原則應用於租稅法之探討－查核準 則不應具法律效力	27
第三章 法律明確性原則應用於租稅法之探討	45
第四章 行政裁量處分應受比例原則之限制	61
第五章 正當法律程序原則應用於租稅法之探討	75
第六章 探討行政規則的法律效力－兼評 98 年台財稅 09800177380 號函	99
第七章 不當聯結禁止於租稅法之應用	109
第八章 誠實信用原則應用於租稅法之探討	127
第二篇 現行稅法之缺失	143
第九章 所得稅法之缺失與修法方向	145
第十章 我國現行國際租稅法制缺失與修法方向	177
第十一章 不正當方法逃漏稅捐之探討	213
第十二章 建立鑑識會計法制可行性之探討	239
第十三章 非生產事業發行股票溢價課稅之商榷？－評 釋字第 315 號解釋	261
第三篇 大法官會議解釋文彙編（租稅法部分）	289

第一篇 行政程序法應用於 租稅法之探討

第一章 法律保留原則應用於租稅法之探討

壹、前言

「法律」，依憲法第 170 條規定：「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律。」憲法雖係人民權利之保障書，惟不可能將所有各種法律均規定於憲法裏，故基於憲法委託由人民選出代表組成之立法機關，依據憲法之基本精神，制定或通過，並經總統公布之法律。憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課予人民繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、客體、稅基、稅率、納稅方法及期間等租稅構成要件，以法律明文規定之。而「租稅法律主義」，亦稱「租稅法定主義」，為「法律保留原則」在稅捐義務上之適用。實務上，我國對於哪些事項須以經立法院通過、總統公布之「法律」予以規定，向來採取彈性之立場，而形成所謂「層級式法律保留原則」。¹亦即，「法律保留原則」在

¹ 司法院釋字第 443 號解釋理由書：「憲法所定人民之自由及權利範圍甚廣，凡不妨害社會秩序公共利益者，均受保障。惟並非一切自由及權利均無分軒輊受憲法毫無差別之保障：關於人民身體之自由，憲法第 8 條規定即較為詳盡，其中內容屬於憲法保留之事項者，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制（參照本院釋字第 392 號解釋理由書），而憲法第 7 條、第 9 條至第 18 條、第 21 條及第 22 條之各種自由及權利，則於符合憲法第 23 條之條件下，得以法律限制之。至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，

不同情境（事務領域），可有寬嚴不一之要求，而非一成不變，均須以「法律」直接規定不可。又租稅法亦為各種法律之一種，自當經立法院通過，並經總統公布之法定程序。惟稽徵實務上，財政部為便宜行事，常有不藉法律或法律授權方式明文規定（修法），卻以發布解釋函令（行政規則）方式作為課稅依據，實有違法律保留原則。

而「法律保留」用語，首次明確出現在司法院釋字第 380 號解釋中，在該解釋中，大法官表示：「……國家對於大學自治之監督，應於法律規定範圍內為之，並需符合憲法第 23 條規定之『法律保留原則』。」明確地將學說上之「法律保留」概念與憲法第 23 條相結合。自此之後，法律保留成為大法官解釋中常被提及之概念，並於其他解釋中一再闡明：法律保留為憲法第 23 條或其他條文、原理之內涵。²本文擬就有關稽徵及司法實務，探討法律保留原則之實質內涵，並就其應用於租稅法情況予以簡述討論。

貳、法律保留原則之內涵

一、意義

所謂「法律保留原則」，意指行政機關所制定之法規命令不僅不得抵觸法律，而且須有法律之依據。換言之，法律保留亦可謂為某些重要之事項應由「法律」嚴格加以規範，不得以「命令」逕行為之。是以在法律保留原則下，各種干涉人民自由權利之行政行為不能以消極的不違反法律為已足，尚須有法

倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。」；吳庚，行政法之理論與實用，頁 106-107，2010 年，第 11 版。

² 林孟巧，稅法上行政規則與法律保留原則之關係-以大法官解釋為中心，頁 25，東吳大學法律學系碩士論文，2005 年。

律之明文依據。簡言之，有關人民基本權利之限制，屬於法律保留範圍，故法律保留原則又稱「積極的依法行政」。然而干涉人民自由與權利之措施並不以「法律」之直接依據為限，即使基於「法規命令」亦得為之，惟法規命令必須有法律之授權，且授權之內容、目的及範圍應於法律中明白加以規定之。準此，立法機關雖可授權行政機關以命令補充法律規定，惟授權條文本本身必須合乎明確性之要求。換言之，其授權必須具體到足以拘束行政命令僅能在其意旨內進行補充規定之地位方為適法。

又法律授權明確性係從法律保留原則衍生而來，本應由形式意義之法律本身規定之事項，因立法機關無法完成細節之規定，故授權行政機關依一定程序發布法規命令，惟法律授權行政機關訂定法規命令，須符合法律授權明確性原則。所謂法律授權明確性，係指法律為授權時，不得為概括之授權，須「目的」、「內容」與「範圍」皆臻至明確，足以使人民對法規範所形成之秩序有預見之可能。因移轉法規制定權予行政機關有違反權力分立原則之虞，故立法機關不得為空白授權。³職是之故，凡涉及人民之租稅負擔，立法者於制定稅法時，仍應由法律規定或依法律授權主管稽徵機關得制定施行細則或辦法（法規命令），作為執行稅法之細部規範。尤應注意有關構成要件事實及法律效果之具體明確，避免語意不清，而產生執行上之爭議。

二、法律保留範圍理論

以往傳統之君主憲政主張，已不適於當今之社會。當今之憲法，基本上是以主權在民為出發點。而依憲法有無明文可分為，特別法律保留（憲法明文規定應以法律為之者）及一般法律保留（憲法雖未明文應以法律為之，惟依憲法之精神應以法

³ 李惠宗，行政法要義，頁 86，元照，2008 年，第 4 版。

律規定者)。而法律保留之範圍，是否及於全部或僅限於部分行政領域，學說上有各種不同理論，茲略述如下：⁴「

1.列舉立法事項保留說

主張僅憲法或其他法律明定列舉應立法之事項，方保留予國會以形式之法律定之。

2.干預保留說

凡對人民自由或權利之剝奪、義務或負擔之課予及其他不利之處分，亦即關於權力作用之干預行政，須以法律明定之方式方得為之，又稱「侵害保留說」。至於其他行政作用，則在不違反法律優越原則之範圍內，均得自由為之，無須有法律授權。

3.全面保留說

採全部保留說者，認為「無法律，則無行政」。⁵根據民主原則，任何國家事務，只要有法律規範之可能，均應由議會立法，不論干預行政或給付行政，皆應由國會以形式法律明定之。惟此說之缺點，在於如實定法上欠缺根據規範，行政即不得為任何行為，如此勢必無法適應複雜多變的現代行政需要，抑無法滿足主動為民謀福利之要求，甚且為迴避此一要求，而造成概括授權立法之結果。⁶

4.權力保留說

凡行政機關以命令或強制等權力手段，使人民之權利義

⁴ 許宗力，論法律保留原則，收錄於氏所著「法與國家權力」，頁 147 以下，月旦，1993 年，增訂版。

⁵ 陳新民，行政法學總論，頁 54，巨流，2000 年。

⁶ 林孟巧，同註 2，頁 21。

務發生變動者，即非有法律依據不可。

5.社會權保留說

認為現代國家之行政任務，並非僅於行使公權力之際應保障國民之自由與財產，更以保障國民之生存權（社會權）為其重要之任務，故縱非權力行政，凡有關人民社會權之制約或施與，均非有法律之明定或授權不可。

6.重要性理論（德國聯邦憲法法院及學者通說）

重要事項，立法者應保留由形式法律加以規定。亦即行政行為須否適用法律保留原則，應以該行為是否具有原則上之重要性為斷。

7.機關功能說

此說認為重要性理論空洞而無內容，不能作為界限之標準，必須再求諸其他標準，亦即憲法規定之立法權與行政權，在組成結構與決定上極度不同，依此權力分立之功能，可區分何種國家事務應由何種機關負責，故何種國家事務僅能由立法機關作決定（即法律保留事項），應依適當功能之機關結構標準劃分。即從比較法律與命令反映在各組織、程序與規範結構上之差異，可導出其形式與內容間應合乎比例之憲法要求。」

就我國法制而言，從中央法規標準法第5條規定：「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6條規定：「應以法律規定之事項，不得以命令定之。」此即為「法律保留原則」之具體表現，其中第5條第4款之規定，即採前述學理上之「重要事項說」。又法律保留原則除要求限制人民自由權

利必須有法律根據外，亦要求該法律具備「明確性原則」，俾使人民對於其行為所產生之負擔（例如稅捐負擔）、所應負擔之制裁責任（例如秩序罰責任）或其他不利後果，均有預測可能性，以維持法律秩序之安定性，避免人民遭受不可預測之損害。⁷而有關「法律保留原則」具體之操作則為司法院釋字第 443 號解釋理由書之闡釋。

三、行政程序法規定

所謂依法行政原則，乃指行政機關之行為應受法律之拘束而言。此原則乃為支配法治國家立法權與行政權關係之基本原則，亦為一切行政行為必須遵循之原則。依法行政原則其最簡單之解釋，即行政程序法第 4 條所稱：「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束。」。又此一原則一般尚區分為法律優越原則及法律保留原則，前者稱為消極之依法行政原則，後者則稱之為積極之依法行政原則。行政法上之法律保留原則和憲法意義所稱者有所不同，在於憲法意義所規範者關於人民基本權利之限制方面有其專屬性，必須保留予立法者；而行政程序法所規範者，則是對於行政裁量權之一種規範。

四、學說見解

（一）陳清秀

所謂法律保留原則，亦即積極意義之依法行政，係指行政權之行使，僅於法律有授權之情形，始得為之。換言之，行政機關欲為特定之行為，必須有法律授權依據。故在法律並無明文規定之領域，由於行政活動並未牴觸法律，故不違反法律優越原則；惟因欠缺法律之授權，故依其情形，得發生違反法律

⁷ 陳清秀，依法行政與法律的適用，收錄於翁岳生主編「行政法（上冊）」，頁 165，元照，2006 年，第 3 版。

保留原則之問題。⁸

(二)黃異

所謂法律保留，係指凡是憲法保留給法律（形式意義）為規範之事由，行政機關不得自為決定，而僅能遵守法律（形式意義）之規定或依法律（形式意義）為執行。⁹

(三)董保城

法律保留原則，意指無法律授權國家（指行政機關）之情形下，國家所作成之行政行為即不具合法性（亦即行政機關即無法為任何行政行為）之意，故亦稱為積極依法行政。¹⁰

(四)陳敏

法律保留原則，要求行政須有法律之授權始能作成行政行為。積極要求作成行政行為之法律依據，因此亦稱為「積極之依法行政原則」。¹¹

參、法律保留原則之踐行

一、大法官會議之見解

因財政部動輒發布逾越母法之解釋令（行政規則）作為課稅依據，近來因違反「法律保留原則」而遭大法官會議宣告違憲者，大致歸納簡述如下：

(一)對受領偏遠路線營運虧損補貼之汽車及船舶客運業者，課

⁸ 同前註，頁 151。

⁹ 黃異，行政法總論，頁 78，三民，2009 年，第 6 版。

¹⁰ 董保城，行政法講義，頁 79，自版，2011 年，第 2 版。

¹¹ 陳敏，行政法總論，頁 156，新學林，2011 年，第 7 版。