

( 本文章之寫作與發表由財團法人中華法學研究院贊助 )

# 試論稅捐行政裁量之憲法審查一 從大法官解釋到憲法訴訟 ( 上 )

林 子 傑\*

## 【目 次】

壹、前言：從憲法解釋到憲法訴訟	肆、稅捐行政裁量與憲法訴訟 - 以 111 年憲判字第 5 號判決為例
貳、大法官解釋與稅捐行政裁量案件有關之類型化分析	一、本件判決受理程序
一、初探稅捐法體系與類型化之關係	二、本件判決結論
二、歷來以稅捐 ( 公課 ) 為審查標的之大法官解釋	三、本件判決爭議始末
三、初步類型化分析之思考	( 一 ) 事實概要
四、稅捐行政裁量：論與不確定法律概念之區別	( 二 ) 系爭函釋
參、稅捐行政裁量與大法官解釋？以三件大法官解釋為例	( 三 ) 法院裁判重點
一、欠稅限制出境的行政裁量？釋字第 345 號解釋 ( 83.5.6 )	( 四 ) 聲請人主張重點
( 一 ) 釋字第 345 號解釋文	四、本件判決評釋
( 二 ) 釋字第 345 號解釋來龍去脈	( 一 ) 盈虧互抵係量能課稅之客觀淨值原則展現，非租稅優惠
( 三 ) 簡評釋字第 345 號解釋	( 二 ) 系爭函、所得稅法第 42 條與兩稅合一之關係
二、消極默許授權之行政裁量 - 釋字第 385 號解釋 ( 84.9.8 )	( 三 ) 稅捐稽徵機關之「核定權」概念、性質與救濟程序不明
( 一 ) 釋字第 385 號解釋文	( 四 ) 應重新思考歷來憲法解釋所揭示之「稅基」法概念
( 二 ) 釋字第 385 號解釋來龍去脈	( 五 ) 稅法案件之憲法訴訟審查標準，應正面實質審查有無侵害人民基本權
( 三 ) 簡評釋字第 385 號解釋	伍、稅捐行政裁量的未來展望 - 兼論憲法訴訟法人聲請案件聲請標的之若干問題
三、立法授權裁量之範圍？釋字第 565 號 ( 92.8.15 )	一、人民可否根據憲法訴訟法聲請判例違憲
( 一 ) 釋字第 565 號解釋文重點摘要	二、人民可否根據憲法訴訟法聲請大法庭裁定違憲
( 二 ) 釋字第 565 號解釋來龍去脈	三、人民可否根據憲法訴訟法聲請補充或變更大法官解釋
( 三 ) 簡評釋字第 565 號解釋	

\* 司法院大法官助理

## 中文摘要

就我國稅捐法律之釋憲案件而言，自過去已實踐了 73 年的大法官解釋，開展至今（2022）年 1 月 4 日所施行之憲法訴訟新頁之時，過去的憲法解釋以及現今的憲法判決中，關於稅捐行政裁量案件之抽象法規範審查，其審查標準以及審查密度是否有所不同？行政與司法機關對稅捐行政裁量案件是否已有穩定可資預測之實務處理方向？本文初步分析三件關於稅捐行政裁量案件之大法官解釋，分別是釋字第 345 號、第 385 號及第 565 號，以及首件關於稅捐法之憲法判決（111 年憲判字第 5 號），該件判決涉及稅捐主管機關之函釋，亦與稅捐行政裁量有關。本文主張：稅法案件之憲法訴訟審查標準，應正面實質審查有無侵害人民基本權。努力擺脫過去大法官解釋時期多僅以形式審查系爭稅法規範有無違反租稅法律主義，應進一步從量能平等負擔觀點審查系爭稅法規範有無實質侵害人民基本權。最後，附帶簡要論述稅法案件釋憲實務上常見的三個關於釋憲聲請標的之疑義，分別是：人民可否根據憲法訴訟法聲請判例違憲、聲請大法庭裁定違憲以及聲請補充或變更大法官解釋，以作為本文之結語。

**關鍵字：**稅捐行政裁量、憲法解釋、憲法訴訟、不確定法律概念、量能平等負擔

### **Constitutional Review on Administrative Discretion of Tax Law**

#### **- from J.Y. Interpretations to Constitutional Court Procedure**

The challenging issues of Constitutional Review on administrative discretion of Tax Law, like the standard of the Judicial Review or levels of scrutiny, have been blurred ever since it was appeared from the beginning of the Interpretations of the Constitution in Judicial Yuan in Taiwan. The situation might continue exist in the newly enacted Constitutional Court Procedure Act. This research gives an overview of three decisions of Judicial Yuan Interpretations No.345, 385, 565 and the first Tax law Judicial Review in Taiwan Constitutional Court (111 年憲判字第 5 號). Furthermore, the end of this research results are expected to provide some practically controversies of Constitutional Court Procedure Act and then toward the more complete and effective protection of people's Constitutional Court procedure rights.

**Keywords :** Constitutional Review on Administrative Discretion of Tax Law、Judicial Yuan (J.Y.) Interpretations、Constitutional Court procedure、Indefinite Legal Concepts、Ability-to-Pay Principle

## 壹、前言：從憲法解釋到憲法訴訟

如眾所知，違憲審查制度肇始於 1803 年美國之 *Marbury v. Madison* 一案<sup>1</sup>。該國聯邦最高法院於該案確立了法院於審判過程中，有權決定其所適用之法律是否合憲，且法院對於該違憲之法律，須拒絕適用。而自二次大戰後，此司法審查制度多為其他國家所採用，當代學者則以不同之審查標準類型化各國的違憲審查制度，例如：以時間區分為「事前審查（如法國）」與多數國家採行之「事後審查」；以機關區分為「集中型審查（centralized；如憲法法院）」與「分散型審查（decentralized；如所有法院）」；以審查對象區分為「具體審查（concrete review；法院於具體個案中附帶審查所應適用之法令）」與「抽象審查（abstract review；直接審查一般性的抽象法令）」，及以違憲宣告效力區別為「一般性效力」與「個案效力」等等<sup>2</sup>。就法律的違憲審查而言，我國係採集中、抽象及有一般性效力之審查模式，並無爭議。惟我國於 2022 年以前「大法官解釋時期」之特色，官方<sup>3</sup>的說法係「兼含司法解釋及專設機構解釋兩種制度之精神，而為一種新創之制度」。意指過去我國以司法院大法官會議為專設解釋法令是否違反憲法規定之機構<sup>4</sup>，而非以憲法法庭（院）為之。

自今（2022）年 1 月 4 日憲法訴訟法施行之日起，「大法官解釋」一詞則正式成為明日黃花，迎接而來的是包含「裁判憲法審查」新制在內之憲法訴訟程序，未來不再有司法院大法官解釋第 000 號出爐問世，而將以憲法法庭 000 年憲判(裁)字第 000 號所取代；且不同於舊法時期，新法已不兼含司法解釋，係以專設之審判機關，以憲法法庭名義為憲法裁判。於今之時，討論大法官解釋並非意在古調

<sup>1</sup> 惟司法審查在美國並沒有包括抽象審查，*Marbury v. Madison* 案確認司法審查僅得出於個案之具體爭議。Michael Louis Corrado, *Comparative Constitutional Review – Cases And Materials*, 52-58 (Carolina Academic Press, 2005).

<sup>2</sup> 關於類型化各國之違憲審查制度，整理自：林子儀、葉俊榮、黃昭元、張文貞編著，*憲法權力分立*，新學林出版社，2016，三版，頁 33 以下。

<sup>3</sup> 司法院史實紀要（第二冊），1982 年 12 月初版，頁 1179。

<sup>4</sup> 學者對中華民國憲法第 79 條第 2 項規定，司法院設大法官若干人，掌理本憲法第 78 條規定之事項，亦即解釋憲法，並有統一解釋法律及命令之權，有相當之疑慮。惟此涉及修憲層次之問題，尚非本文討論之範圍。請參照：蔡墩銘，80 年臺灣論述與個人回憶——一位 80 歲退休教授回憶錄，翰蘆出版社，2012 年 5 月，頁 588：「...就常理而言，憲法，法律及命令之解釋，將其交由另外一個特別之國家機關為之，此在全世界各國顯有其例，可見中華民國憲法第 79 條第 2 項創設之大法官解釋憲法法律及命令之制度，未見於各國，是中華民國憲法創造之特別制度，而且使用法官之名，可以不從事審判，主要職責在於替憲法，法律及命令之制定機關，解釋其制定之法規，不必顧慮法規制定者與法規解釋者看法之不同，令人感嘆。」惟憲法訴訟法現已施行，司法院大法官已從事憲法裁判之審判工作，蔡教授之疑慮或可部分解除。

重彈，因循守舊；值此(舊)憲法解釋與(新)憲法訴訟更替時期，除了憲法訴訟法本身過渡條款之明文設計以符合法治國原則信賴保護之基本要求外，確定終局裁判所適用之法規範類型在歷來大法官解釋中之總體檢，正是時候。執以掇菁擷華、鑑往知來，開創臺灣釋憲制度之時代新局面。

就稅法解釋案件而言，從過去「憲法解釋」開展至「憲法訴訟」新頁之時，大法官解釋中關於稅捐行政裁量解釋案件之抽象法規範審查，是否有進一步檢討之空間，例如過去已解釋之相關稅法案件（例如：釋字第 345 號、第 385 號及第 565 號等）之審查基準及審查密度，行政與司法機關是否已有穩定可資預測之實務處理方向？尤其是當憲法訴訟法第 59 條第 1 項已明定人民得就所受之不利確定終局裁判本身，聲請憲法法庭為違憲之宣告，稅捐行政裁量案件之裁判將受憲法法庭合憲性審查之現行新制下，行政機關所為之稅捐行政裁量「基準」（特別是稅捐函釋所展現之稅捐行政裁量），以及司法機關所為之稅捐行政案件個案裁判之「穩定見解」（特別是個案裁判所援引的裁判先例或行政函釋），是否因而發生質變，本文初步以三號大法官解釋以及首件關於稅法案件之憲法判決為分析對象，以資作為未來進一步就上開問題之分析基礎與後續之實務追蹤。

## 貳、大法官解釋與稅捐行政裁量案件有關之類型化分析

### 一、初探稅捐法體系與類型化之關係

論者<sup>5</sup>有謂：「稅捐法體系為以稅捐法為其內容之法律體系。而法律體系則為法律資料之系統性的表現方式。」一般而言，概念法學派對法律體系的預設是封閉型的邏輯體系；相對於概念法學，利益或價值法學派<sup>6</sup>對法律體系的理解則是一開放型的利益或價值體系，此亦屬概念法學與利益及價值法學最根本的差異所在。而法律體系、法概念、法價值與法類型彼此間的關係，論者<sup>7</sup>亦清楚地闡明：

<sup>5</sup> 黃茂榮著，稅捐法總論-法學方法與現代稅法（第一冊增訂二版），植根法學，2005 年 9 月，頁 181

<sup>6</sup> 而利益法學與價值法學最主要的差別，論者有謂：「...作為生活需求或渴望之表現的『利益』仍然是利益衡量的對象，只是價值法學清楚地將『利益』界定為評價之對象，不再混淆其亦為評價之標準...」參照：吳從周著，民事法學與法學方法第二冊-概念法學、利益法學與價值法學，2007 年 6 月初版，頁 246。

<sup>7</sup> 黃茂榮著，稅捐法總論-法學方法與現代稅法（第一冊增訂二版），同註 5，頁 186-187。

「法律體系的形成以概念為基礎，以價值為導向，其間以歸納或具體化而得之類型或原則為其連結的紐帶。...關於法律原則，近代法學在各種不同的法律領域皆發展出其建制上抽象程度高低不等的原則。...類型是歸納或具體化的結果。...在體系的形成上，類型化是使抽象者接近於具體，是具體者接近於抽象的方法。利用此種方法，使價值與生活容易相近。其意義有如分從山之兩腰向中央挖掘隧道以正會於山中，比單從山之一腰向另一腰挖去較容易貫穿。...」簡言之，稅捐法體系與類型化之關係為：稅捐法概念之類型化，為以稅捐法概念為基礎所形成之稅捐法律體系，連結其間之紐帶作用。封閉型的概念法學其概念類型化，理論上或許應該也必須窮盡，但開放型的利益或價值法學，窮盡其概念類型化，顯非利益或價值法學對法律體系之理解，蓋價值導向方為利益或價值法學之關懷重心。

## 二、歷來以稅捐（公課）為審查標的之大法官解釋

綜觀大法官解釋案件個別法規範類型中，就一般的理解，稅法案件似乎當然地成為大法官解釋案件之主要類型之一。惟從稅捐法的角度而言，租稅之課徵主體為國家或地方自治團體，其課徵目的係為獲取財政收入，課徵對象係對於所有滿足法定構成要件的人民所課徵無對價性的金錢給付。惟若依此脈絡，大法官解釋中諸多關於非財政收入目的之租稅優惠（*Nebenzweck*，德國租稅通則第3條第1項參照）之解釋，恐怕將會被排除在討論之外。此外，若基於其他如經濟、社會等公益目的而設立之對人民不利益之租稅法律規範，如特種貨物及勞務稅條例，因係從人民負擔的觀點出發，而國家為達非財政收入目的之政策目標所為之收入，恐怕也無法列入討論之林。因此，本文係從公課角度，即國家依法向人民收取以金錢為給付內容之公課（一般認為包括：稅捐（*Steuer*）、規費、受益費與特別公課（*Sonderabgaben*）），因此釋字第426號解釋空氣污染防治費及釋字第788號解釋之回收清除處理費即可納入討論。簡而言之，本文係以大法官解釋中以公課為審查標的者，作為討論大法官解釋「稅法」案件之初步類型標準。

## ➤ 歷來以公課為審查標的之大法官解釋

（作者自製<sup>8</sup>）

	解釋號次 （公布日）	解釋標的（或爭點）	解釋效力	備註
1	釋 46 （44.05.09）	公營事業所得額以徵收機關核定或審計部審定為準？	統一解釋 疑義解釋	
2	釋 54 （44.10.24）	遺產稅法對該法公布前之案件有無溯及既往效力？	疑義解釋	
3	釋 116 （55.09.30）	國外廠商因分期付款所生利息如何扣繳所得稅？	統一解釋 疑義解釋	
4	釋 126 （58.02.21）	新稅貨物完稅價格如何計算？	統一解釋 疑義解釋	
5	釋 142 （64.02.07）	54 年營業稅法修正施行前之漏稅得依新法課徵？	統一解釋	
6	釋 151 （66.12.23）	<sup>9</sup> 代用之空白完稅照遺失，得比照遺失查驗證規定補稅？	統一解釋	
7	釋 167 （70.03.13）	公司變更組織，就不動產權利變更名義，須課徵契稅？	統一解釋	
8	釋 173 （71.03.05）	財政部(67)台財稅第 34896 號函	合憲	
9	釋 180 （72.05.06）	<sup>10</sup> 平均地權條例第 47 條第 2 項、土地稅法第 30 條第 1 項	合憲	
10	釋 195 （74.05.31）	獎勵投資條例施行細則第 25 條第 2 項	合憲	
11	釋 196 （74.06.14）	土地稅法施行細則第 34 條	合憲	
12	釋 198 （74.08.30）	所得稅法第 7 條第 2 項	合憲	
13	釋 210 （75.10.17）	<sup>11</sup> 中華民國 70 年 8 月 31 日發布之獎勵投資條例施行細則第 27 條、財政部(70)台財稅字第 37930 號函	違憲	
14	釋 212 （76.01.16）	工程受益費徵收條例第 2 條、第 5 條及財政收支劃分法第 22 條第 1 項	統一解釋	

<sup>8</sup> 此表格由大法官助理黃怡禎律師協助整理，特此致謝。

<sup>9</sup> 依形式觀察，本號解釋係首件以租稅法律主義為審查標準。

<sup>10</sup> 本號解釋係首件解釋出現租稅公平原則。

<sup>11</sup> 本號解釋係大法官解釋中首件解釋宣告系爭規定違憲者，亦即第一件大法官解釋宣告違憲的法規範即是稅法規範。

15	釋 216 (76.06.19)	關稅法第 31 條第 2 項、第 3 項及前司法行政部 65 年 11 月 15 日(65)函民字第 09982 號、67 年 7 月 22 日台(67)函民字第 06392 號函	合憲	
16	釋 217 (76.07.17)	財政部中華民國 72 年 2 月 24 日(72)台財稅字第 31229 號函	合憲	
17	釋 218 (76.08.14)	財政部 67.4.7 台財稅字第 32252 號、69.5.2 台財稅字第 33523 號函	違憲	
18	釋 219 (76.09.25)	海關管理貨櫃辦法第 16 條	合憲	
19	釋 221 (77.01.27)	遺產及贈與稅法施行細則第 13 條	合憲	
20	釋 224 (77.04.22)	稅捐稽徵法第 35、36、37、38、39 條	違憲	
21	釋 241 (78.05.26)	財政部中華民國 66 年 7 月 25 日台財稅字第 38419 號函	合憲	
22	釋 247 (78.10.27)	所得稅法第 80 條第 2 項、第 3 項、第 103 條、第 110 條 稅捐稽徵法第 21 條、第 30 條 營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法第 3 條、第 4 條 營利事業所得稅結算申報查核準則第 2 條	合憲，應予檢討修正	
23	釋 248 (78.11.24)	營業稅法第 13 條第 2 項、第 17 條、第 24 條第 1 項、第 40 條第 1 項、第 3 項 營業稅特種稅額查定辦法 小規模營利事業營業稅查定作業要點 小規模營利事業查定課徵營業稅費用標準 小規模營利事業查定課徵營業稅專用費用率	合憲	
24	釋 252 (79.02.16)	財政部中華民國 69 年 8 月 8 日(69)臺財稅字第 36624 號函	合憲	
25	釋 257 (79.04.06)	貨物稅條例修正前第 4 條第 1 項第 16 款(三) 貨物稅稽徵規則第 103 條之 1 第 2 項第 6 款	合憲	
26	釋 267 (79.10.11)	房屋稅條例第 15 條第 2 項第 1 款 財政部(64)臺財稅字第 37639 號函	合憲	
28	釋 287 (80.12.13)	捐稽徵法第 28 條 財政部(75)臺財稅字第 7530447 號函說明 4	合憲	
28	釋 296 (81.03.27)	所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類 財政部(66)臺財稅字第 37365 號函	合憲	
29	釋 309	所得稅法第 83 條之 1(71.12.30 修正公布)	合憲	

	(81.11.27)			
30	釋 311 (81.12.23)	遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項、第 44 條 稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項但書	合憲	
31	釋 315 (82.03.12)	獎勵投資條例第 25 條 行政院台(56)經字第 9494 號令、 財政部(56)台財稅發字第 13055 號令	合憲	
32	釋 317 (82.05.21)	所得稅法第 111 條第 1 項、第 89 條第 3 項 (76.12.30 修正公布)	合憲	
33	釋 318 (82.05.21)	所得稅法第 15 條、第 17 條第 1 項(52.1.29 修正公布)	合憲	
34	釋 330 (82.12.24)	遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項前段、遺產及 贈與稅法施行細則第 21 條	合憲	
35	釋 337 (83.02.04)	營業稅法第 51 條第 5 款、財政部(76)台財稅字 第 7637376 號函	合憲	
36	釋 339 (83.02.25)	貨物稅條例第 18 條第 1 項第 12 款 財政部(66)台財稅字第 38572 號函	違憲	
37	釋 343 (83.04.22)	遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項 遺產及贈與稅法施行細則第 43 條 財政部(71)台財稅字第 37277 號函	合憲	
38	釋 346 (83.05.06)	國民教育法第 16 條第 1 項第 3 款 財政收支劃分法第 18 條第 1 項	合憲	
39	釋 356 (83.07.08)	營業稅法第 49 條	合憲，應 予檢討修 正	
40	釋 361 (83.07.29)	所得稅法第 9 條 所得稅法施行細則第 17 條之 2(77.05.30 修正 公布) 財政部(77)臺財稅字第 770553105 號函	合憲	
41	釋 367 (83.11.11)	營業稅法第 2 條第 1 款、第 2 款、第 35 條 營業稅法施行細則第 47 條 財政部發布之「法院、海關及其他機關拍賣或 變賣貨物課徵營業稅作業要點」第 2 項	違憲	
42	釋 369 (83.12.23)	房屋稅條例第 1 條、第 5 條、第 6 條及第 15 條 土地法第 187 條	合憲，應 予檢討修 正	
43	釋 385 (84.09.08)	獎勵投資條例第 3 條、第 16 條第 3 項 財政部(80)台財稅字第 800356032 號函	合憲	
44	釋 397	兼營營業人營業稅額計算辦法	合憲，應	

	(85.02.16)	財政部(77)台財稅字第 761153919 號函	予檢討修正	
45	釋 413 (85.09.20)	獎勵投資條例(現已失效)第 16 條第 1 項第 1 款、第 17 條 促進產業升級條例第 11 條 行政法院 63 年判字第 673 號判例	違憲	
46	釋 415 (85.11.08)	所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目、所得稅法施行細則第 21 條之 2	違憲	
47	憲 420 (86.01.17)	行政法院中華民國 81 年 10 月 14 日庭長、評事聯席會議決議	合憲	
48	憲 424 (86.03.21)	財政部中華民國 83 年 2 月 16 日台財稅字第 822304850 號函釋	合憲	
49	釋 426 (86.05.09)	空氣污染防治費收費辦法第 4 條	合憲檢討	
50	釋 427 (86.05.09)	財政部中華民國 66 年 9 月 6 日台財稅字第 35995 號函	合憲	
51	釋 438 (86.10.30)	財政部於中華民國 82 年 12 月 30 日發布之營利事業所得稅查核準則第 92 條第 5 款第 5 目	合憲	
52	釋 441 (86.11.28)	財政部 75 年 8 月 16 日台財稅字第 7549464 號函釋	合憲檢討	
53	釋 458 (87.06.26)	財政部中華民國 66 年 12 月 14 日臺財稅字第 38452 號函	合憲	
54	釋 460 (87.07.10)	財政部中華民國 72 年 3 月 14 日台財稅字第 31627 號函	合憲	
55	釋 478 (88.03.19)	財政部中華民國 73 年 12 月 27 日台財稅第 65634 號函	違憲	
56	釋 480 (88.04.16)	中華民國 82 年 10 月 27 修正發布之促進產業升級條例施行細則第 32 條之 1 第 2 項第 8 款(現行細則第 38 條第 2 項第 8 款)規定	合憲	
57	釋 493 (88.10.29)	財政部 83 年 2 月 8 日台財稅第 831582472 號函說明三	合憲檢討	
58	釋 496 (88.12.03)	財政部中華民國 59 年 9 月 2 日台財稅發第 26656 號令及 77 年 5 月 18 日台財稅第 770656151 號函	合憲檢討	
59	釋 500 (89.04.07)	財政部 79 年 6 月 4 日台財稅字第 790661303 號函	合憲	
60	釋 505 (89.05.05)	財政部 64 年 3 月 5 日台財稅第 31613 號函	違憲	

61	釋 506 (89.05.05)	財政部 64 年 2 月 20 日台財稅第 31235 號函	合憲	
62	釋 508 (89.06.09)	財政部 74 年 4 月 23 日台財稅第 14894 號函	合憲	
63	釋 519 (89.12.22)	財政部中華民國 76 年 8 月 31 日台財稅字第 7623300 號函	合憲	
64	釋 536 (90.12.28)	財政部中華民國 79 年 9 月 6 日台財稅字第 790201833 號函	合憲檢討	
65	釋 537 (91.01.11)	財政部 71 年 9 月 9 日台財稅第 36712 號函	合憲	
66	釋 565 (92.08.15)	財政部於中華民國 77 年 10 月 29 日以台財稅字第 770665140 號函發布經行政院核定之證券交易所課徵所得稅注意事項第五項規定	合憲	
67	釋 566 (92.09.26)	73 年 9 月 7 日修正發布之同條例施行細則第 21 條後段關於「家庭農場之農業用地，不包括於繼承或贈與時已依法編定為非農業使用者在內」之規定，以及財政部 73 年 11 月 8 日臺財稅第 62717 號函關於「被繼承人死亡或贈與事實發生於修正農業發展條例施行細則發布施行之後者，應依該細則第 21 條規定，即凡已依法編定為非農業使用者，即不得適用農業發展條例第 31 條及遺產及贈與稅法第 17 條、第 20 條規定免徵遺產稅及贈與稅」之函	違憲	
68	釋 593 (94.04.08)	中華民國 73 年 1 月 23 日修正公布之公路法第 27 條第 1 項、第 2 項；86 年 9 月 26 日修正發布汽車燃料使用費徵收及分配辦法第 2 條、第 3 條	合憲	
69	釋 597 (94.05.20)	財政部 86 年 4 月 23 日台財稅第 861893588 號函	合憲	
70	釋 607 (94.12.30)	財政部中華民國 82 年 7 月 19 日台財稅第 821491681 號函、84 年 8 月 16 日台財稅第 841641639 號函、87 年 9 月 23 日台財稅第 871966516 號函	合憲	
71	釋 608 (95.01.13)	財政部 67 年 10 月 5 日台財稅字第 36761 號函	合憲	
72	釋 615 (95.07.28)	所得稅法細則第 25 條第 2 項、財政部 81 年 2 月 11 日台財稅字第 801799973 號及 87 年 3 月 19 日台財稅字第 871934606 號函釋	合憲	

73	釋 620 (95.12.06)	最高行政法院 91 年 3 月 26 日庭長法官聯席會議決議	違憲	
74	釋 622 (95.12.29)	最高行政法院 92 年 9 月 18 日庭長法官聯席會議決議	違憲	
75	釋 650 (97.10.31)	財政部於中華民國 81 年 1 月 13 日修正發布之營利事業所得稅查核準則第 36 條之 1 第 2 項規定	違憲	
76	釋 651 (97.11.14)	中華民國 90 年 12 月 30 日修正發布之軍用物品進口免稅辦法第 8 條第 1 項規定	合憲	
77	釋 657 (98.04.03)	所得稅法施行細則第 82 條第 3 項	違憲	
78	釋 660 (98.05.22)	財政部中華民國 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函	合憲	
79	釋 661 (98.06.21)	財政部中華民國 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號函說明二	違憲	
80	釋 674 (99.04.02)	財政部於中華民國 82 年 12 月 16 日發布之台財稅字第 820570901 號函、內政部 93 年 4 月 12 日台內地字第 0930069450 號令訂定發布之「平均地權條例第 22 條有關依法限制建築、依法不能建築之界定作業原則」第 4 點規定	違憲	
81	釋 685 (100.03.04)	財政部中華民國 91 年 6 月 21 日台財稅字第 910453902 號函	合憲	
82	釋 692 (100.11.04)	財政部 84 年 12 月 15 日台財稅第 841657896 號函	違憲	
83	釋 693 (100.12.09)	1. 財政部中華民國 86 年 12 月 11 日台財稅第 861922464 號函前段 2. 同函中段及財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861909311 號函	1. 合憲 2. 合憲	
84	釋 700 (101.06.29)	財政部中華民國 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函說明三，就同年 6 月 7 日修正發布之營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款，有關如何認定 84 年 8 月 2 日修正公布，同年 9 月 1 日施行之營業稅法第 51 條第 1 款漏稅額所為釋示	合憲	
85	釋 703 (101.10.05)	財政部賦稅署中華民國 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函一（五）決議 1 與 3，關於財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依教育文化公益慈善機關或團體免納所	違憲，不再援用	

		得稅適用標準第二條第一項第八款規定之免稅要件，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除及以後年度不得再提列折舊部分		
86	釋 705 (101.11.21)	財政部中華民國 92 年 6 月 3 日、93 年 5 月 21 日、94 年 2 月 18 日、95 年 2 月 15 日、96 年 2 月 7 日、97 年 1 月 30 日發布之台財稅字第 0920452464 號、第 0930451432 號、第 09404500070 號、第 09504507680 號、第 09604504850 號、第 09704510530 號令，所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算部分	違憲，不予援用	
87	釋 706 (101.12.21)	財政部中華民國 77 年 6 月 28 日修正發布之修正營業稅法實施注意事項(100 年 8 月 11 日廢止)第 3 點第 4 項第 6 款(改列於 100 年 6 月 22 日修正發布之加值型及非加值型營業稅法施行細則第 38 條第 1 項第 11 款。101 年 3 月 6 日再度修正發布該條款，此部分相同)及 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921699 號函	違憲，立即失效	
88	釋 745 (106.02.08)	1. 所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款、同法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 關於薪資所得之計算，僅許薪資所得者就個人薪資收入，減除定額之薪資所得特別扣除額，而不許薪資所得者於該年度之必要費用超過法定扣除額時，得以列舉或其他方式減除必要費用，於此範圍內 2. 財政部中華民國 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函釋關於大專院校兼任教師授課鐘點費亦屬薪資所得部分	1. 違憲，限期 2 年檢討改進 2. 合憲	
89	釋 746 (106.02.24)	1. 稅捐稽徵法第 20 條及遺產稅及贈與稅法第 51 條第 1 項規定 2. 財政部中華民國 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函	1. 合憲 2. 合憲 3. (1)合憲 (2)違憲，	

		3. 遺產稅及贈與稅法第 51 條第 2 項規定 (1) 就應納稅款部分加徵利息 (2) 就滯納金部分加徵利息	立即失效	
90	釋 779 (108.07.05)	1. 土地稅法第 39 條第 2 項關於免徵土地增值稅之規定，僅就依都市計畫法指定之公共設施保留地，免徵其土地增值稅；至非都市土地經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者，則不予免徵土地增值稅，於此範圍內 2. 財政部 90 年 11 月 13 日台財稅字第 0900457200 號函關於非都市土地地目為道之交通用地，無上開免稅規定之適用部分 3. 行政院農業委員會 90 年 2 月 2 日(90)農企字第 900102896 號函	1. 違憲，限期 2 年檢討改進 2. 違憲，不再援用 3. 合憲	
91	釋 788 (109.01.31)	廢棄物清理法第 15 條及其授權訂定之行政院環境保護署中華民國 93 年 12 月 31 日環署廢字第 0930097607 號公告、99 年 12 月 27 日環署廢字第 0990116018 號公告；同法第 16 條第 1 項中段；行政院環境保護署 96 年 6 月 20 日環署基字第 0960044760 號公告之「容器回收清除處理費費率」附表註 2 及 101 年 5 月 21 日環署基字第 1010042211 號公告之「容器回收清除處理費費率」公告事項三	合憲	
92	釋 798 (109.12.31)	財政部中華民國 92 年 2 月 12 日台財稅字第 0920450239 號令及 105 年 8 月 31 日台財稅字第 10504576330 號函	違憲，不予援用	

### 三、初步類型化分析之思考

從上開「歷來以公課為審查標的之大法官解釋」觀察，除了可做為往後公課之子類型研究之基本資料庫外，據以分析所有歷來大法官解釋 813 號中之全部審查標的之法規範個別類型，應屬「公課」這個類型為最大宗。稅法的特徵之一，為大量行政。對於大量稅務案件，事實上難以窮盡稅務調查之能事，若每一筆稅捐案件之個案課徵均要求鉅細靡遺之調查與證據提供，顯然會癱瘓國家或地方之稅捐行政，也侵犯人民相對應受憲法保障的隱私權、財產權、職業自由、營業自

由等基本權，因此尤其是稅法之定制部分，國會與行政機關常以類型化之方式處理，包括制訂類型化之標準與裁量基準（例如：營利事業所得稅查核準則、各類所得扣繳率標準等等）。我國最高行政法院實務見解<sup>12</sup>也採取類似的論點：「..為因應稅務核課案件之大量性行政性質，核課案件乃產生稽徵便利性（或實用性）原則與租稅簡化之要求，一則使稽徵機關避免花費不經濟之稽徵成本，二則得使租稅債權於租稅核課期間中有效實現，避免罹於時效。而稽徵便利原則與租稅簡化措施，某種程度亦是在犧牲個案中量能課稅之正義（具體案件之妥當性），而使稽徵機關得以適時地把握社會及經濟上成千上萬各行各樣之生活事件，使適時課稅具有實際上之可行性。如上所述，稅務稽徵行政須注重在於大量性行政中之實用性，亦即稽徵機關需於有限稽徵能力下，進行課稅之大量程序，自有必要賦予稽徵機關以類型化方式進行課徵之權限，因此稅法自始即存在著高度法律簡化及速捷執行之需求。而租稅類型化種類可經由立法者藉立法裁量空間，制定一定類型化法律，例如所得稅法上各類定額扣除額；或由法律授權稽徵機關制定類型化行政規則，作為解釋稅法以及裁量準則，而以典型之事實關係以涵攝稅捐規範，在實質類型化係將課稅事實予以擬制，不允許納稅義務人舉反證推翻該事實之擬制。...」

本文僅以稅捐行政裁量作為公課子類型研究之對象，除了題目本身的設定外，透過稅捐行政裁量之研究，對具體個案裁量權之行使有無確實實現了租稅個案正義？抽象裁量基準的拘束，對行政機關而言有無達成合目的性之要求，符合比例原則？進而維持法律適用之一致性，以符合平等原則之要求？不確定法律概

<sup>12</sup> 最高行政法院 100 年度判字第 493 號判決參照。另可參照臺中高等行政法院 108 年度訴字第 129 號判決：「...租稅行政係屬大量行政，如納稅義務人未提出執行業務支出費用之帳簿文據資料供核，此際若徒著眼個案稅負能力之特殊差異性，而責求稅捐稽徵人員必須無止境耗費資源調查其實際支出費用，不僅使租稅平等原則成為空談，尚且危害法律適用之平等性，故非藉由租稅類型化的立法方式予以規制，無以達成真正租稅平等。故核諸財政部核定上開 104 年度執行業務者費用標準之性質，乃植基於典型、常態之事實，經由團體價值判斷以建立共同標準，取代對於無從完全探知之特殊個案事實評價，仍容許納稅義務人針對其個案異於典型事實情況之存在提出證據予以推翻，並無強制剝奪個案納稅義務人之合法租稅權益。因此，上開費用標準並無違反量能課稅原則或平等原則，亦無違憲之虞，被告自得予以援用。至於司法院釋字第 218 號解釋以財政部 67 年 4 月 7 日（67）臺財稅字第 32252 號及 69 年 5 月 2 日（69）臺財稅字第 33523 號函示關於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者，不問年度、地區、經濟情況如何不同，一律以出售年度房屋評定價格之 20% 計算其財產交易所得，有失公平合理，不盡符所得稅法所定推計核定之意旨，而應自該解釋公布之日起 6 個月內停止適用。然姑不論該解釋之立論是否允洽，因其係就個人出售房屋為解釋，不能與會計師執行業務之推計費用標準相提併論，且財政部係每年責由各地區國稅局徵詢會計師同業公會無意見後，再逐年重新核定費用標準，不能因無調整費用比率必要，而核定與往年一致之比率，即攀附司法院釋字第 218 號解釋意旨，指摘其令定之費用標準，有違法或違憲之情形。」

念與行政裁量之區分，有無可資檢討之空間？等等，是為本文進一步分析下列數號釋字之主軸所在。

#### 四、稅捐行政裁量：與不確定法律概念之區別

傳統上認為：所有行政機關所為之公法行為皆可受司法之審查，除了二種行為以外，一為統治行為、一為行政裁量行為<sup>13</sup>。亦即統治行為與行政裁量行為排除在法院得審查的範圍之外。但行政裁量行為亦有例外可受司法審查者，即所謂「裁量瑕疵理論」。所謂行政裁量乃行政機關在法律積極明示之授權或消極的默許範圍內，基於行政目的，自由斟酌，選擇自己認為正確之行為，而不受法院審查<sup>14</sup>。以明示授權為例，稅捐稽徵法第 25 條第 1 項規定：「有左列情形之一者，稅捐稽徵機關，對於依法應徵收之稅捐，得於法定開徵日期前稽徵之。但納稅義務人能提出相當擔保者，不在此限：一、納稅義務人顯有隱匿或移轉財產，逃避稅捐執行之跡象者。二、納稅義務人於稅捐法定徵收日期前，申請離境者。三、因其他特殊原因，經納稅義務人申請者。」消極默許授權之行政裁量適例，則如後詳述之釋字第 385 號解釋<sup>15</sup>。

就裁量類型而言，行政裁量有所謂「決定裁量」與「選擇裁量」、「個案裁量」與「一般裁量」。決定裁量指稅捐稽徵機關得自行決定，究竟是否採取合法性集合目的性之行政措施，係「有」與「無」的決定；選擇裁量，則指稅捐稽徵機關在皆為法律所許可的數項措施之中，決定採用何一行政措施。例如，稅捐稽徵法第 30 條第 1 項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示帳簿、文據或其他有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」即是選擇裁量之適例。個案裁量，原則上沒有字義理解上的疑義；一般裁量，於稅捐行政上為數不少，例如稅捐機關係基於行政透明性以及稅捐大量行政之特徵所為之統一裁量基準，例如：「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」則為適例。

<sup>13</sup> 翁岳生，論「不確定法律概念」與行政裁量之關係，收錄：行政法與現代法治國家，1990 年 9 月 11 版，頁 39。

<sup>14</sup> 翁岳生，論「不確定法律概念」與行政裁量之關係，同前註，頁 41。

<sup>15</sup> 見本文肆、消極默許授權之行政裁量 – 釋字第 385 號解釋

惟其原則上因具有行政規則之性質<sup>16</sup>，是無須法律授權，但須由該管行政機關首長簽署並登載政府公報發布之，以符合行政程序法第 160 條規定之要求。惟應予注意的是，現行稅捐行政實務上，甚多一般裁量係以法規命令之方式為之，例如：「稅務違章案件減免處罰標準」<sup>17</sup>、「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」、「各類所得扣繳率標準」、「個人有價證券交易所得或損失查核辦法」等等，提高了對我國納稅人權利保障之法規範審查密度。

關於「裁量瑕疵」理論之討論，在我國應與行政機關之「判斷餘地」理論一併觀察。延伸而言，傳統上行政裁量與不確定法律概念之區別，皆屬源自於德國概念法學下之闡釋分析與「相互糾結」，晚近則有不同的發展趨勢。「不確定法律概念」與「行政裁量」最主要的差異在於法院原則上可以審查不確定法律概念（但屬於行政機關享有判斷餘地者，法院應尊重其判斷），而法院原則上不審查行政裁量（瑕疵裁量則屬應受法院審查之例外情形）。兩者的區別大致上有七點：（一）概念：不確定法律概念指法規範中構成要件之用語或其法律概念具多重意涵，文字使用其內涵不十分明確，不能定義，僅能描述之概念<sup>18</sup>。行政裁量乃行政機關在法律積極明示之授權或消極的默許範圍內，基於行政目的，自由斟酌，選擇自己認為正確之行為，而不受法院審查者<sup>19</sup>。（二）類型：不確定法律概念可分為無判斷餘地的不確定法律概念與有判斷餘地的不確定法律概念，行政裁量可分為決定裁量與選擇裁量、個案裁量與一般裁量。（三）法規適用：前者常出現於公法法規及私法法規，後者僅存在於公法法規。（四）存在結構：不確定法律概念存在於構成要件事實（法律要件）之中；裁量係對法律效果的選擇。（五）羈束性：若是無判斷餘地的不確定法律概念，雖有多種解釋或判斷之可能，但只有一種係屬正確<sup>20</sup>；裁量之各種選擇皆屬合法（僅發生適當與否問題）。（六）司法

<sup>16</sup> 陳清秀著，第四章 依法行政與法律的適用，收錄：翁岳生編，行政法（上），元照出版社，2006年10月3版，第210頁。

<sup>17</sup> 釋字第713號解釋可資參考，解釋文為：「財政部中華民國九十一年六月二十日修正發布之稅務違章案件減免處罰標準第六條第一項第二款規定：「依所得稅法第一百四條第一款規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，減輕或免予處罰：……二、扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，按應扣未扣或短扣之稅額處一·五倍之罰鍰」（一〇〇年五月二十七日修正刪除），關於裁處罰鍰數額部分，已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起不再適用。」

<sup>18</sup> 林明鏘（2015），行政法講義，新學林，二版，頁99。

<sup>19</sup> 翁岳生，論不確定法律概念與行政裁量之關係，收錄於：行政法與現代法治國家，1990.9 第一版，頁42。

<sup>20</sup> 「德國戰後行政法釋義學藉由『不確定法律概念』及『裁量』的概念區分，認定『不確定法律

審查：關於不確定法律概念屬法院審查之例外者—實務上肯認「行政機關」有『判斷餘地』的不確定法律概念，除行政機關之判斷有顯然瑕疵外，行政法院對此種態樣不予審查（審查權受有限制）：抽象而言，係扣緊屬人性及專業性。如(1)考試成績的評定<sup>21</sup>、(2)學生成績評量或品行<sup>22</sup>、大學自治<sup>23</sup>等；而關於行政裁量屬法院不審查之例外—即『裁量瑕疵理論』，係指若行政機關逾越行政裁量之界限，則構成裁量瑕疵，應受司法審查，裁量瑕疵之類型有四：(1)裁量逾越、(2)裁量濫用：禁止不當連結、(3)裁量怠惰、(4)裁量減縮：無選擇裁量餘地。(七)須另與注意的是：尚有不確定法律概念受法院審查之例外之例外—當行政機關有判斷餘地的不確定法律概念中，有明顯的判斷瑕疵，則例外之例外，行政法院仍應予以審查，例如行政機關所為之判斷：(1)是否出於錯誤之事實認定或不完全之資訊<sup>24</sup>。(2)是否有違一般公認之價值判斷標準。(3)是否違反法定之正當程序等<sup>25</sup>。

晚近發展，應與注意的是：我國行政法係繼受德國法制，此行政裁量與不確定法律概念區別雖為德國法之通說，但是受各界的批判已久，尤其不僅其他國家並未繼受，德國聯邦行政法院自 1990 年代起的若干判決也不再區別，更有甚者，目前統合歐洲法制之歐盟法，也未區別行政裁量與不確定法律概念，法國行政法學傳統上僅有行政裁量<sup>26</sup>，並無區別出不確定法律概念。國內著名的已故行政法學專家吳庚教授即在晚近行政法著作中認為：「在適用法律解決行政事件，重在實質上合法、妥適，而非斤斤以有無合乎概念框架為務。」揚棄之意，已躍然紙上。何以如此？通說的重點：行政機關對裁量處分享有裁量餘地，原則上不受法院審查，除了裁量瑕疵以外；而不確定法律概念則除少數事件有判斷餘地外，法院得

---

概念』原則上其實是一種內容『可以確定』、甚至極端而言『只有唯一正確解答』的概念類型。儘管這種『唯一正確解答』的主張早已被多數看法所揚棄，但『不確定法律概念』背後『可得確定』的預設，以及在此預設之下，賦予司法審查終局確立個案爭議中『不確定法律概念』之『確定』內容權限的基本立場，至今仍在行政法總論體系中穩居主流。」黃舒芃，「不確定法律概念」是一種「法律」概念嗎？從德國行政法的新近發展反思不確定法律概念的制度功能，憲政時代第 37 卷第 7 期，2012 年 4 月，頁 493 註 1 參照。

<sup>21</sup> 參照釋字第 319 號解釋。

<sup>22</sup> 參照釋字第 382 號解釋。

<sup>23</sup> 參照釋字第 563、626 號解釋。

<sup>24</sup> 參照最高行政法院 93 年判字第 1588 號判決

<sup>25</sup> 參照最高行政法院 95 年判字第 1239 號判決

<sup>26</sup> 「於法國行政裁量相關領域中執得觀察之特徵之一，尚包括在學說與實務運作上，並未區別『裁量』與『不確定法律概念』。或者精確言之，『不確定法律概念』從未成為法國公法領域所習用之概念。在法國中央行政法院之相關裁判中，涉及法律之規範存有相對之解釋空間者，無論係出現於構成要件部分或者法律效果部分，均被當作行政機關之裁量權限加以看待。此一現象並非戰前裁量理論所獨有...」黃源浩，法國戰前行政裁量理論：以行政任務與司法審查之範圍為中心，2007 年 12 月，台大法學論叢第 36 卷第 4 期，頁 189~192。

全面審查。但是裁量與不確定法律概念的區別，則係以法條結構為前提，當條文結構是條件式寫法：「若...則...」，不確定法律概念存在於「若」之後，裁量則在「則」之後；但若法條結構為目的性寫法：「...應...」，構成要件的判斷本身則與裁量無異，因為判斷有沒有該當構成要件本身，就是一種決定裁量。

另外若改變法條寫法，亦會造成羈束行政與裁量行政的不同結果，例如：假設疾病防制的法律條文規定：「如已危害國民健康，而預防接種經證實為有效者，主管機關應強制實施。」此一條文顯然屬於羈束行政，只是有無危害國民健康，主管機關有判斷餘地。但若將條文改為：「如危害國民健康，主管機關得強制接種疫苗。」此即變成裁量行政，但兩者適用結果並無差異。又所謂無判斷餘地的不確定法律概念，是在眾多解釋可能中選擇一個正確者，此與裁量（也是決定出一個自己認為正確者）有何不同？因此有謂：「...法條為目的性（Zweckprogramm）或稱必須如此模式（Du-Sollst-Form）時，構成要件的判斷即產生一定之法律結果，這種判斷的自由與裁量何異？立法機關並不關心使用何種法條模式，其所考量者僅為須授權行政部門自由決定之空間，並無先擬好採何種條文模式，立法者更不可能預設結果裁量或不確定概念之判斷，故主張裁量與不確定概念之二分法是根本上質的差異（*unterscheiden sich kategorial, quaslitative*），並不存在<sup>27</sup>」洵屬的論。

### 參、稅捐行政裁量與大法官解釋－以三件大法官解釋為例

#### 一、欠稅限制出境的行政裁量－釋字第 345 號解釋（83.5.6）

##### （一）釋字第 345 號解釋文

行政院於中華民國 73 年 7 月 10 日修正發布之「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」，係依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項及關稅法第 25 條之 1 第 3 項之授權所訂定，其第 2 條第 1 項之規定，並未逾越上開法律授權之目的及範圍，且依同辦法第 5 條規定，有該條所定 6 款情形之一時，應即解除其出境限制，已兼顧納稅義務人之權益。上開辦法為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。

<sup>27</sup> 吳庚，行政法之理論與實用，三民書局，增訂 12 版，2012.09，頁 132-133。

## （二）釋字第 345 號解釋來龍去脈

本件聲請人林氏因欠繳遺產稅新臺幣 4 百餘萬元，經財政部臺北市國稅局依當時民國 73 年 7 月 10 日發布之「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」（後於 99 年 4 月 28 日修正發布新名稱為「限制欠稅人出國實施辦法」；其後於同年 7 月 21 日廢止之）第 2 條第 1 項規定，報由財政部函請內政部警政署入出境管理局（以下簡稱境管局）限制聲請人出境，聲請人不服，遞經訴願、再訴願及行政訴訟，均遭駁回，用盡審級救濟後，聲請大法官解釋，主張財政部不得以自行發布之行政命令（亦即「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」）作為限制聲請人出境之依據，牴觸憲法第 10 條保障人民居住及遷徙自由與違反第 23 條限制人民之自由權利應依法律之規定等理由，主張系爭辦法違憲。

釋字第 345 號解釋認為，財政部依據當時之稅捐稽徵法第 24 條第 3 項（於 65 年 10 月 22 日制定公布）規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐達一定金額者，得由司法機關或財政部，函請內政部入出境管理局，限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境，但其已提供相當擔保者，應解除其限制。其實施辦法，由行政院定之。」據此推論：（1）行政院於中華民國 73 年 7 月 10 日修正發布之「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」，即係依上開法律（當時之稅捐稽徵法第 24 條第 3 項後段）明文授權所訂定。（2）限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第 2 條第 1 項規定：「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐或關稅，逾法定繳納期限尚未繳納，其欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣 50 萬元以上，營利事業在新台幣 100 萬元以上者，由稅捐稽徵機關或海關報請財政部，函請內政部入出境管理局，限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境」，並未逾越上開法律授權之目的及範圍<sup>28</sup>。（3）且依同辦法第 5 條規定，有該條所定 6 款情形之一時，應即解除其出境限制，已兼顧納稅義務人之權益。（4）因此，根據系爭辦法所為之限制出境規定，係為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法第 10 條、第 23 條規定，均無牴觸。宣告系爭規定，合憲。

<sup>28</sup> 系爭規定何以沒有逾越當時之稅捐稽徵法第 24 條第 3 項後段之授權目的與範圍，釋字第 345 號解釋理由書惜未交代，而直接給出結論。

### （三）簡評釋字第 345 號解釋

#### 1. 涉及基本權與審查基準

據釋字第 345 號解釋理由書最後一段認為系爭規定與憲法第 10 條規定並無抵觸，推論本號解釋涉及憲法第 10 條人民之居住遷徙自由，惟似無實質審查系爭規定如何未牴觸人民之居住遷徙自由之保障。簡言之，人民居住遷徙自由之保障內涵為何？系爭規定如何侵害人民受憲法保障之居住遷徙自由？系爭規定所欲達成之規範目的與造成人民居住遷徙自由之侵害手段間，有無違反比例原則等論證，均似付之闕如。本號解釋似僅從形式上審查系爭規定有無違反法律保留原則，亦即僅檢討系爭規定有無形式上的法律授權依據，以及有無逾越法律授權之目的與範圍。結論是並無違反形式上的法律保留原則，惟本號解釋似僅有最終之結果，並無推導出結果之討論過程。

#### 2. 系爭稅捐稽徵法第 24 條第 3 項（於 65 年 10 月 22 日制定公布）規定之前

依系爭規定之立法理由第 4 點：「四、關於限制欠稅人或營利事業負責人出境，目前係根據行政院臺 56 內 3787 號令頒『控制鉅額欠稅人或重大違章營業負責人出境處理辦理』之規定辦理，惟因該辦法係行政命令，缺乏法律依據，茲予明定，以符需要，而收保全租稅之實效。」可知，在系爭規定（65.10.22）之前，人民欠稅限制出境僅有行政命令為依據，完全沒有法律授權之依據。限制人民居住遷徙自由之憲法保障之權利，竟僅有一紙行政命令為依據，當時稅捐法治化之密度可見一斑。

#### 3. 釋字第 345 號解釋之後

約莫 15 年後，於 97 年 8 月 13 日<sup>29</sup>立法院修正公布系爭稅捐稽徵法第 24 條規定，將原解釋客體之系爭稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定刪除。與釋字第 345 號解釋有關者，新修正之稅捐稽徵法第 24 條不僅解決了過往形式上之法律授權問題，同時也在法律層次上具體保障了人民居住遷徙自由之規範內涵，並加強保障人民居住遷徙自由之規範密度。97 年 8 月 13 日修正公布之系爭稅捐稽徵法第 24 條，其第 3 項、第 4 項、第 5 項及第 6 項規定分別如下：「III 在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣 100 萬元以上，

<sup>29</sup> 應請注意的是，系爭稅捐稽徵法第 24 條規定於隔年（98 年 5 月 13 日）又再度修正，可見人民因欠稅遭限制出境爭議之大，方興未艾。

營利事業在新臺幣 200 萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣 150 萬元以上，營利事業在新臺幣 300 萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但已提供相當擔保者，應解除其限制。IV 稅捐稽徵機關未執行第 1 項或第 2 項前段規定者，財政部不得依第 3 項規定函請內政部入出國及移民署限制出境。V 限制出境之期間，自內政部入出國及移民署限制出境之日起，不得逾 5 年。VI 納稅義務人或其負責人經限制出境後，具有下列各款情形之一，財政部應函請內政部入出國及移民署解除其出境限制：一、限制出境已逾前項所定期間者。二、已繳清全部欠稅及罰鍰，或向稅捐稽徵機關提供欠稅及罰鍰之相當擔保者。三、經行政救濟及處罰程序終結，確定之欠稅及罰鍰合計金額未滿第 3 項所定之標準者。四、欠稅之公司組織已依法解散清算，且無贖餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰者。五、欠稅人就其所欠稅款已依破產法規定之和解或破產程序分配完結者。<sup>30</sup>」據此之修法歷程可知，法律保留原則之戰場終究是在國會，而非在大法官會議（現今之憲法法庭）。

## 二、消極默許授權之行政裁量 – 釋字第 385 號解釋（84.9.8）

### （一）釋字第 385 號解釋文

憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納

<sup>30</sup> 就此部分，當初之立法委員賴清德等 30 人之提案說明，可資參照：「現行我國法令關於積欠稅款限制出境金額，係授權行政院訂定『限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法』，該辦法第 2 條規定：『在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐或關稅逾法定繳納期限尚未繳納，其欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣 50 萬元以上，營利事業在新臺幣 100 萬元以上者，由稅捐稽徵機關或海關報請財政部函請內政部入出境管理局限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。前項欠繳稅款或罰鍰移送法院裁罰或強制執行者，由法院依職權或依稅捐稽徵機關或海關之聲請，函請內政部入出境管理局限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。第 1 項所稱之個人或營利事業，欠繳應納稅捐或關稅，在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣 75 萬元以上，營利事業在新臺幣 150 萬元以上者，稅捐稽徵機關或海關得報請財政部函請內政部入出境管理局限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。』上開辦法係於民國 73 年 7 月 10 日修訂，迄今已 23 年之久，考量二十多年來物價變化甚鉅，民眾生活水準日益提高，為反應現況，對於欠稅人或在行政救濟程序中之可能欠稅人，其限制出境之金額更應有所調整，以維護基本人權。惟主管行政機關常以研擬中為由，遲遲不予修訂，為顧及民意之反應，防止行政機關懈怠，遂增列第七項規定。其中金額之修訂，係依據行政院主計處公布之『平均每人 GNP』與『消費者物價指數』而定。查民國 73 年迄 96 年，平均每人 GNP 由新臺幣 128,109 元成長至 593,023 元，約成長 4.62 倍；物價指數亦膨脹 1.52 倍（行政院主計處公布資料，以民國 95 年物價為基期 100，則 96 年為 101.8，73 年為 66.93）。將 4.62 乘以 1.52，約為 7 倍。爰將上開辦法中金額乘以 3 倍，以符現況。至於納稅義務人在行政救濟程序中，規定欠繳稅額提高 1 倍。」

稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用。獎勵投資條例施行期間內，經依該條例第 3 條核准受獎勵之外國公司，於該條例施行期間屆滿後，既仍得繼續適用該條例享受租稅優惠，自應一併依同條例第 16 條第 3 項之規定，於其稅後盈餘給付總公司時，扣繳 20% 所得稅，方符立法原意。財政部 80 年 9 月 24 日台財稅字第 800356032 號對此之函釋，符合上開意旨，與憲法並無牴觸。

## （二）釋字第 385 號解釋來龍去脈

本件解釋係處理一個有趣且嚴格而言係屬法律適用之問題。關鍵法令在於中華民國 76 年 1 月 26 日修正公布之獎勵投資條例，於第 89 條規定：「本條例施行期間，自中華民國 70 年 1 月 1 日起，至中華民國 79 年 12 月 31 日止。」該部法律之性質已立法明定為限時法。

聲請人係依外國人投資條例第 6 條之規定，呈奉經濟部投資審議委員會於 77 年 8 月 29 日核准投資，並於 78 年 3 月 6 日奉台灣省政府建設廳核准設立，從事電腦產品之生產外銷業務之在台分公司。其原投資：79 年 12 月 31 日獎勵投資條例廢止前奉准之增資計畫，並經核定合於原獎勵投資條例第 3 條、第 16 條及第 21 條有關免徵營利事業所得稅優惠規定。問題是，獎勵投資條例施行期間屆滿後，原已核准受獎勵之外國公司，依當時行政院訂頒之獎勵投資條例實施期滿注意事項，仍得繼續享有各種租稅優惠時，其在台分公司所產生之相關稅後盈餘，於 80 年以後匯回總公司，是否仍應依原已廢止之獎勵投資條例第 16 條第 3 項規定，按給付額扣繳 20% 之所得稅？財政部 80 年 9 月 24 日台財稅字第 800356032 號函（下稱系爭函）採肯定說。聲請人即主張確定終局判決所適用之系爭函並無法律依據，有違租稅法律主義，應宣告違憲。

本件解釋則採合憲結論。其解釋理由之重點在於：「...中華民國 76 年 1 月 26 日修正公布之獎勵投資條例第 3 條核准獎勵之外國公司，依同條例第 16 條第 3 項規定，其所設分公司之所得，於繳納營利事業所得稅後，將其稅後盈餘給付總公司時，應按其給付額扣繳 20% 所得稅，立法意旨係因外國公司在我國境內之分公司既享受租稅減免之優惠，則其稅後盈餘欲給付總公司時，自應負擔上述所得稅扣繳之義務，否則，外國公司即得以成立分公司之方式規避我國稅負。故兩者係相互關連之規定，要不得割裂適用。茲前述獎勵投資條例雖於 79 年 12 月 31 日施

行期間屆滿而失效，惟在該條例施行期間內核准之案件（5年或4年免稅），就該個案言，尚不因該條例施行期間屆滿而失效，仍繼續適用該條例予以獎勵，俾保障投資人之權益。是經核准獎勵投資之外國公司於獎勵投資條例施行期間屆滿後，既仍得享受免稅優惠，其與此相關連之總公司稅負，自應併依同條例第16條第3項扣繳所得稅，方符原立法意旨。財政部80年9月24日台財稅字第800356032號函稱：『如原已享受及繼續享受獎勵投資條例租稅優惠之外國公司，其在台分公司所產生之相關稅後盈餘，於80年以後匯回總公司時，為期課稅公平，仍應依獎勵投資條例第16條第3項規定，按給付額扣繳20%所得稅』，乃係本於法律適用之整體性，不得任意割裂所為之釋示，符合上開意旨，與憲法並無牴觸。」

### （三）簡評釋字第385號解釋

#### 1. 消極默許授權之行政裁量

本件解釋有兩個行政命令，一為行政院發布之「獎勵投資條例實施期滿注意事項」，一為財政部發布之80年9月24日台財稅字第800356032號函，兩者均為確定終局判決所適用，惟僅後者為本件解釋之系爭標的。就主管機關之立場而言，法律雖無明定獎勵投資條例實施期滿後，應如何處理於該條例有效期間內核准之個案後續相關事項，惟基於法律適用之整體性，以及為避免法律廢止後之後續規範效力之真空狀態，為充分保障當事人之既得權利，以及法治國家信賴保護原則之考量<sup>31</sup>，前開兩項行政命令，可視為主管機關基於整體法規範之適用所消極默許授權下之行政裁量，係合乎憲法第19條租稅法律主義之有效法源。系爭函釋宣告合憲，自可支持。

#### 2. 台灣產業發展與租稅優惠之關係

據學者研究指出，台灣常以租稅優惠<sup>32</sup>措施作為扶持或引導特定產業發展之政策性工具，長達一甲子<sup>33</sup>。最具代表性者，為1960年開始施行30年的「獎勵投資條例」，以及1991年開始施行20年的「促進產業升級條例」，而租稅優惠措施長期實施以來，已造成稅收的大幅短徵，所引發的租稅不公以及稅收損失，引發

<sup>31</sup> 釋字第385號蘇俊雄大法官協同意見書參照。

<sup>32</sup> 所謂租稅優惠，我國稅法學者的說法是：國家為達成特定之經濟或社會目的，而以量能課稅原則之讓步為手段，即對於具有相同負稅能力之納稅義務人而言，就其中符合法定要件者，給予較輕之稅捐負擔。葛克昌，大法官解釋與公司合併虧損扣除－高雄高等行政法院89年度訴字第254號判決評釋，所得稅與憲法（增訂版），2003年2月，頁342。黃茂榮，論稅捐優惠，稅法總論－稅捐法律關係（第三冊），2008年2月，頁341-342。

<sup>33</sup> 孫克難，租稅優惠與產業發展－台灣經驗評析，財稅研究，第45卷第3期，頁1-29。

各界質疑。尤其當獎勵投資條例與促進產業升級條例已經廢止後，租稅優惠措施仍散見各別法規中，以捐贈為例，與捐贈有關的稅捐優惠措施，散見於所得稅法、文化藝術獎勵條例、遺產及贈與稅法、土地稅法、印花稅法、政治獻金法等規定中<sup>34</sup>。台灣實應著力於營造利於產業發展的整體健全財政環境，而非一味地無長期規劃方向強調租稅優惠政策。對稅捐法規違憲審查而言，法律整體解釋適用之原則仍不可為了導正氾濫的租稅優惠政策而退讓，系爭解釋函令非可因而率爾宣告違憲。

### 3. 與獎勵投資條例有關的大法官解釋

若以單一部行政法各論之法律為分類標準，檢視歷來大法官解釋對其宣告件數最多者，恐怕數「獎勵投資條例」為首。直接與「獎勵投資條例」有關的大法官解釋，共有 13 件，依次為大法官解釋第 195、210、315、385、413、420、441、449、458、496、505、506、565 號等。其中僅釋字第 413 號解釋宣告違憲。惟此一標準屬於「管制誘導性租稅」之獎勵投資條例，歷來大法官解釋顯然尚未建立審查基準，希冀未來憲法訴訟法時代，可以開創此一新局。所謂「管制誘導性租稅」，係指對相同負擔能力者，為誘導或管制其為特定作為或不作為，將量能原則做一部分之犧牲，或創造租稅特權取得租稅利益（租稅優惠），或賦予租稅特殊不利益（特別負擔）。管制誘導性租稅之重要特徵及在於違反量能原則之差別待遇，作為管制誘導工具<sup>35</sup>。審查基準上，應先探討管制誘導政策目標與納稅人基本權間是否發生衝突，再從量能課稅原則為出發點，檢視其平等權之犧牲與政策目標形成間之權衡，重點在於檢討其差別待遇是否具正當理由，其間是否符合比例原則等。

<sup>34</sup> 稅捐減免與經濟發展在台灣研究成果報告（精簡版），行政院國家科學委員會專題研究計畫成果報告，計畫主持人：黃茂榮教授，2007 年 10 月，頁 143。

<sup>35</sup> 關於管制誘導性租稅，可參考：葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，行政程序與納稅人基本權－稅捐稽徵法之新思維，2012 年 4 月，頁 225。