

## 逐字稿

演講者	柯格鐘	演講時間	民國 102 年 10 月 30 日
講 題	稅法總論 7		
影片連結	<a href="http://youtu.be/gD5AeismOZO">http://youtu.be/gD5AeismOZO</a>		
<p>我們上次跟各位談到依法課稅原則裡面的構成要件法定原則，或者是構成要件法定主要，基本上都是一樣的，上個星期跟各位談到所謂的稅捐構成要件，原則要有法律規律或者法律所授權的法規命令來制定但是在德國，他們對法定原則的要求比較高，他們認為因為是涉及到人名的負擔，所以是有高度的法律保留，適用國會保留，應該要由國會立法者來自己決定我要付哪些稅捐，有哪些人付，稅捐怎麼算出來的，稅額怎麼算出來的，這些構成要件應該試用法律的高定保留，那當然我個人也認為在學理上的說法是可以說的過去的，除了人生自由，我們知道在憲法第八條裡面，人生自由這個是試用罪刑法定主義、罪刑法定原則，他也必需要正當程序，不光是罪刑法定而已，才可以對一個人的人生自由做適當的拘束，除了罪刑法定原財以外，其他的我們依法課稅原則，是不是已經強調完全是由稅捐立法者所依照稅法制定的程序，稅捐立法的規定在我國寬鬆的認定，應該我剛有提到在德國是採國會保留，但是在我國其實是一般的法律保留就可以，就是法規命令也可以做同樣的事情，也就是說在這個部份他比較放鬆一點，那學理上我也贊同德國的國會保留的看法，理由是自由以外，在財產上尤其在現代社會裡面，財產上的自由這個也是基本權很重要的內容之一，由於人生自由的部份，涉及到財產自由的部份，如果不是由人們的代表來做成決定的話，我想在這個地方透過法律所授權的法規命令，未必不代表沒有民意上的基礎，只是基於這個稅捐債權，是屬於所有涉及到財產侵犯中最嚴重的侵犯，因為他比徵收還要更嚴重，一般來說理解認為徵收是適用高度法律保留的事項，也就是說必需要由國會立法，我個人認為徵收跟稅捐比起來，稅捐是比徵收更嚴重的一種侵犯，理由是徵收尚且必需要徵收機關對特別犧牲的國民給序予補償，稅捐相對於徵收他反而沒有代價性給付，因為我們在稅捐的概念時，跟各位提到稅捐是一種沒有對代價性的金錢給付，從而如果除了人生自由之外，財產權的侵犯以徵收來說，都已經必需適用高度的法律保留，那我個人認為稅捐比徵收更嚴重的財產權的侵犯，這種侵犯是沒有對價性的，人民基本上沒有從國家具體的獲得對價性的給付，我個人也認為國會保留是比較適當的，不過儘管學理上是如此，在現實層面上，是有很大困難，由於時代的進步，立法者的規範與技術未必能夠與時具進，立法者也未必能遇見社會發展的未來，所以這個存在先天立法者在立法法不足以因應，那當然還有一個更重要的問題是在我國的民主法治底下我們稅捐立法者，可能有很大程度能力上的限制，就是說稅捐立法者，可能制定出來的法律，可能他能力不及，因為他沒有配置相關的法置，稅捐法置方面的人員不足夠，由於稅捐涉及到非常專業，讓立法院所配置的研究人員不足以支應這樣子的專業法律的需求，不</p>			

光只是稅法而已，各項的行政法規都有很多各種不同的專業，那以我們現在目前國會的人力配置，都不足以因應專業化的需求，所以高度專業化的行政事項的立法，通常還是立法機關會尊重行政機關的執權，有一些法律當然會透過立法者的立法來加以制定，那立法者能力不足的時候，也常常會做授權命令，因此我國的規範實物上變得不可以變別的現象，換言之，學理上我們強調是需要高度的法律保留，應該要用國會的立法來規範來稅捐主體、客體、稅捐、稅率，這些重要的構成要件事項，但是在現實上的確有所困難，這個我們體會到這個事實，那司法院大法官也許因為體會到這樣的事實，所以對於高度法律保留這件事情，採取比較退一步的看法，也就是說他是一般法律保留就可以成為法律規範的構成要件的基礎，但是我們仍然必需要強調的是法規命令不能夠創設一項新的稅捐負擔，這個是絕對禁止的，在法規裡面，必需對該項細增的稅捐負擔已經有一個初步的法律上的規定，然後在一定的程序滿足的要件下，才可以授權給法規命令去做進一步具體化的規定，而不可以在母法沒有做相關規範的時候，就直接由法規命令去創設一項新的稅捐負擔，這個是依然違背依法課稅原則所延伸出來的構成要件法律原則，也就是說必需要由法律規範本身來創設人民的稅捐負擔，同樣的道理做為反面的稅捐優惠也必需要有法律規範本身來創設才行，而不容許由法規命令來創設、免除特定人民的稅捐負擔，這個都是違反依背課稅原則。也是就是說我們必需要提醒這兩個問題，就是構成要件法定跟構成要件的明確性原則，法律規定的明確性原則，這兩個是相互應的，我們主要是提到一個概念說稅捐負擔的創設跟免除都必需致使在母法裡有所規範，在授權給法規命令做具體化詳細化的規定，這樣子是可以的但在這地方是不可以做概括性的授權，我們在第二個關於授權明確性原則裡面，會在進一步跟各位去加以討論，另外第二個就是說授權明確性以外，你還必需要法規命令本身不涉及到形成的，只是去確認性的把母法規裡面，所形成這個稅捐義務負擔或是免除稅捐義務負擔，這個規範把他去做具體化，所以關於這個確認性的法規命令，而不可以是形成性的法規命令，這個是法律關於一般保留原則底下，我仍然必需要對立法者及行政機關他們之間的權責做一個適當的區分。

上禮拜講到的部份，關於自治條例的部份，對於地方自治團體有沒有課稅的權限，基本上有兩種看法，一種是所謂傳來權限說，也就是地方自治團體課徵稅捐的權限是來自於中央法律的授權，基於中央立法機關可以授權給行政機關，讓他們可以制定法規來進一步的具體化納稅義務人所負擔的權利義務內容，包含設定、創設及免除，既然是可以授權給行政機關，在邏輯上也可以有授權給自治團體的可能性，也就是說授權透過立法的方式，讓地方自治團體取得由中央法律規範，所授權的看法來讓他們地方自治團體，在法律規範的框架底下，去做自治稅捐的課徵，依然必需經由地方自治議會，依照自治條例的規定來讓行政機關來執行，這個是同樣的程序不變的，第一種看法叫所謂的傳來權限說的看法，第二種看法叫固有權限，也就是說地方自治團體他本身就是個民主的機制，也就是說地方自治

團體，他本來就是由地方住民來做決定，就跟國家是由全體國民所組成的一樣，既然全體國民可以由組成的國民的代表，也就是立法院來決定課稅權限，只要是符合民主自決一個原則的話，那地方自治團體只要他是一個民主自決的機關，也不需要特別需要法律的授權，直接就可以由地方著名經由民主自決的機制，也就是經由地方議會，透過自治條例的方式來決定自己的課稅權限，這個就是所謂的固有權限，固有權限說跟傳來權限說這兩種看法最主要的區別，最主要的是說以傳來權限說的看法，那他必需要有一個中央立法的法律規範的授權，甚至中央也可以隨時收回，如果中央自己制定法律的話，那隨時就可以收回，以實際立法行動來收回授權給地方自治團體的權限，這個是傳來權限說的看法，那固有權限說就會涉及到如果中央去侵奪地方自治議會的立法權限的話，那這個涉及到中央立法權限的問題，憲政上的問題，也就是說中央顧然立法，地方也有立法，尤其特別是地方自己已經先行立法，中央可不可以以事後立的法律規範來取代地方的立法權限，這個地方跟中央爭奪立法權限的時候，會引起憲政上的爭議，也就是說打到憲政上的官司，地方自治團體可能會主張中央無權侵奪屬於地方自治團體的固有權限，這個部份也涉及到憲政上的爭議，尤其是在中央侵奪地方立法權限的問題，從而他也涉及到憲法訴訟，涉及中央跟地方分權的問題，這兩種程度在我們國內都各自有一些支持的看法，我個人雖然從民主的觀點來講，基本上是比较贊成固有權限的看法，也就是說基本地方自治團體基於他是民主的團體，可以自己決定自己的稅捐負擔，從而從學理上來講，我個人比較支持固有權限說的看法，不過在現實的實際上基於以下幾點理由，我們應該都是採取傳來權限說的看法，首先第一個我們是一個中央制的單一制度國家，個別的行政權限，包含立法權限，我都是由國家單一體制裡去專善的，由中央級的立法機關來享有自訂法律規範的專屬權限，單一制的國家裡，有其特別是以我們這樣傳統來看，地方自治團體雖然地方治制的權限在憲法上，給予特別的保護，不過尤由這個權限，在現實上面的時間，還是必需由中央立法規範，來加以授權，中央透過相關法令的規範，包含地方治度法的規定、地方稅法的通則制定，其實他都展現出來在我國實際上，都採傳來權限說的看法，地方治制的權限，固然涉及到憲法，明文保障地方治制的權限，不過由於在單一制國家裡面，各項的權利分立都是集中到中央級的行政立法或司法機關，當然司法本來就是屬於中央專善和獨攬的司法權限，行政機關基於分層負責的精神，當然他會有分各個不同的層級，在立法權限的層次上，地方機關的立法權限，也長長來自於中央法律規範的授權給予，這個授權程序，必需要另外用法律規範去加以制定，這點跟授權的法規命令不太一樣，但是我們可以講他的概念基本上還是相近的，地方自治的立法權限，基本上來自於中央立法機關的權限，從而在概念上面我們並沒有辦法容許由地方自治團體，在法律規範依據的前提下，自行創設法律規範所無的權利義務，特別是義務負擔的部份，包含稅捐上、財產上的負擔義務，同樣的道理，裁罰也是一樣，行政法的規定是由中央立法機關，制定行政法的規範，地方

自治團體的規範，只要是涉及到加重人民的義務，都必需要回到行政罰法的規定來，有同樣異曲同工的效果，簡單來說地方自治團體，在沒有法律明文規定授權的情況底下，要自己去自行制定地方自治稅捐，會有現實法理上的困難，因為在我國憲法裡面，並不採取聯邦制的國家，地方自治團體的權限，在歷史上來說，是給予他們有固有權限的概念，這個問題還必需要進一步的探討，我國憲法上對地方自治是採取什麼樣子的概念，是規定在憲法的第 107 條規定在第六款的規定裡面，有一個中央財稅與國稅，那 107 條的第七款，國稅跟省稅、縣稅之劃分，你可以簡單分類，國稅跟地方稅的劃分，這也是中央專善立法，並且來加以執行，108 條規定，是關於中央立法交由省、縣執行的，這個部份主要包含自治通則的部份，不過這個部份我們加以更動。那請各位繼續看的是憲法 109 的規定，這個第一項第七款，省財政及縣省稅 109 條第一項的第七款，及 110 條第一項第六款，縣財政及縣稅，109 跟 110 條的規定，我們大概簡單的加以綜合起來，就是地方財政跟地方稅，這個是由地方自行立法並執行之，不過我們剛剛在看第 107 條的時候，有一個很關鍵的條文是第 107 條的第七款規定，關於國稅跟地方稅劃分，是由中央立法，地方跟中央劃分稅捐的層次上面，本身是由中央自己一方面來決定哪一些是中央哪一些是地方，而且執行也是由他來做執行，所以在現實的情況底下，我們在單一制底下，相關的權限，幾乎都是中央收攬在手裡面，特別是中央的立法機關，那第 111 條規定，中央跟地方權限的劃分他有提到除了 107、108、109、110，列舉事項以外，如有未列舉事項發生時，其事務由全國一致之細質者屬於中央，有全省一致之細質者屬於省，有一縣之細質者屬於縣，我們在憲法上，稱之為君權制，就是說不偏中央單一制也不偏聯邦單一制，君權意思說看君權，重點是在後面，看性質，欲有爭議時，由立法院解決時，欲有中立爭議時，由中央解決之，那簡單來講就是怎麼樣解決，還是回到中央，我個人看法就是性質上判斷這個是一個爭議，所以有爭議，誰有權限解決爭議，就是最終的決定者，所以我基本上從這幾個條文大致上來了解我們應該是採傳來權限說的看法，或是比較符合憲法規範的異質，以及現實的實際狀況。我們在憲法的增修條文的前面幾個條文有稍微做一些更動，在增修條文第 9 條的規定，省、縣、地方制度，我們動省之後，把一些省級的部份廢止，那關於這個縣的部份，縣的直轄市跟縣的自治話，我們現在已經新制定一個地方制度法來做框架性的法律規範，關於地方自治團體的地方制度法，這個是由地方制度法的規範，來進一步的加以規範，那關於稅捐的部份，根據地治法第 63 條第 2 項規定，地方制度法是地方自治裡面，框架性、通則性的法律規範，在地方制度法 67 條的第二項，地方稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定，67 條第二項的規定，他依然是由中央以地方稅法通則的法律規定的方式，來自定框架法律規範，地方制度法之後在地方稅法通則的第 2 條規定，本通則所稱地方稅指下列各稅，一、財政收支劃分法所稱直轄市及縣（市）稅、臨時稅課。財政收支法所稱的地方稅，這個就是地方稅的範圍，這是根據剛剛所提到憲法 107 條第七款規

定，制定中央稅跟地方稅的權限劃分的法律規範，所以財政收支劃分法裡，把他畫作地方稅的，就是所謂地方稅法通則裡面的項目之一，另外第二個是地方制度法所稱直轄市跟縣市特別公課臨時稅及附加稅課，地方制度法本身在規範裡面，並沒有直加談到直轄市及縣市稅，他是在談財政收入的部份，談到直轄市及縣市稅的稅捐收入，是直轄市跟縣市財政收入的環，但怎麼課徵是根據地治法 67 條第二項，另外在由中央立法機關制定地方稅法統整的規定，從而回到地方稅法通則，我們才終於找到自治團體得課徵地方特別稅、附加稅及臨時稅的法源基礎，也就是回到地方稅法通則是由來自地制法 67 條第二項由中央立法機關另外制定一個法律規範，中央制定的地方稅法通則才是地方得課徵自治稅捐，包含特別稅課、臨時稅課跟附加稅課的法源依據，從而地方自治有沒有課徵自己的自治的權限呢？在我們的現行法裡面，是有的，他是根據地方稅法通則的規定所授予的權限，所有在學理上來說，應該採傳來權限看法，是比較合於現正實際的，目前為止應該還不會有學者認為，地方稅法通則是違憲的，還沒有人這樣子去講，既然沒有人說的話，我個人也認為說我們的稅法是規定不是這麼的清楚，他不是聯邦制的國家，大部份聯邦制的國家，都會把剩餘權限歸給各邦不是歸給聯邦，聯邦制的國家原則上只要有爭議，中央沒立法的，那就是歸地方，就是各邦的權限，那我們不是，我們是依照事件之性質，有爭議的話依中央去解決，程序就決定了實體，所以這樣的情況下，我們是一個單一制的國家，地方自治要擁有課稅的權限，大概也必需來自中央機關授權，才有辦法去立法。

三、地方制度法所稱鄉（鎮、市）臨時稅課。在我們的地方自治層級有兩個層級，一個是鄉、鎮市，一個是直轄市，鄉、鎮市、縣市、直轄市，這兩個層級在鄉鎮市裡面可以課的自治稅捐，在第一級的自治團體就是縣市直轄市，這個層級他可以課的特別稅課、臨時稅課、附加稅課，這三種自治稅課，都是來自於地方稅法通則的規定，那地方稅法通則第三條以下就是規定說特別稅課要怎麼課、附加稅課要怎麼課及臨時稅課甚至立法程序，都已經公告在裡面。在財政收支法裡面的地方稅，中央大概都有自行立法，那地方自治團體，就只是執行而已，基於現實上，我們財政收支劃分法裡面的地方稅，中央都自己立法了，地方制度法裡面的地方稅，他是透過 67 條第二項的規定，在由中央以地方稅法通則另行立法的方式，來自訂框架性立法，所以第一種情況是財政收支法裡面的地方稅，是中央自行立法，第二種情況是中央雖然沒有自行立法，但他自訂一個框架性法律，而且在實務上是透過實質性的審查，特別是通過地方稅法通則第 6 條第二項規定，用被查的名義，但是做實質性的審查，被查概念上只是一種通知，告訴你說我自己課自治稅捐，可是在實務上，中央不僅制定框架性的地方稅法通則，而且還透過第二條第六項的規定，做實質的審查，從而我們理解在現實的情況上，我們是採取傳來權限的做法，就是地方自治團體，只有在地方稅法通則跟財政收支劃分法，所授予的可能性範圍內，做有限程度的立法。接下來我們再來談一下關於國際的條約或協定的部份，一般來

講國際條約並不是類國法的法律依據，法律規範的基礎並不來自於國際條約，因為規範主體並不是人民，規範主體通常是國家，也就是不管是雙邊或者是多邊企約，他的受拘束主體，主要是指主權國家，那國際條約主要其實是以國家做為規範上的主體，從而國際條約包含兩國之間要簽訂涉及到兩國間，跟主權有關的一般來講，國際條約並不是依法課稅原則所稱之為法律的規範基礎，都必需要透過內國法的轉換程序，才可以把國際條約轉變成是一個國家依法課稅原則的法律規範的基礎，這個是在概念上做一個說明

國家，比如說台灣，所以他常常在雙邊及多邊條約當中被排除在外，指有在一些強調實質主體性上面，我們才有機會，像是 WTO，這種涉及貿易，主體色彩比較淡化一點的話我們才有可能加入，那國際條約你可以了解其實只是以國家做為規範上的主體，從而國際條約包含兩國之間要簽定涉及跟主權有關的，特別是跟課稅主權有關的，一般來說國際條約並不是依法課稅原則裡面所稱之為法律的規範基礎，也就是說，一國都必須要透過每一個國家主權國家的國法轉換程序才可以把國際條約轉變成是一個國家依法課稅原則的課稅基礎，這個是在概念上先跟各位做個簡單的說明，從而，雙重課稅法免協定，原則上他主要是真對主權國家，或者以我們是一個經濟實質的國家，來做為一個判斷標準，其實我們跟新加坡、紐西蘭我們都有千雙重課稅方免的協定，在概念上來說，主要拘束的對象是中華民國，而不是中華民國國民，那換言之，鍾華民國國民並沒有依據我們跟紐西南、南非或者是新加所簽訂的雙重課稅法免協定直接請求免稅的依據，必須要透過內國法的轉換過程，也就是要依據憲法上的規定的法律制定的程序，正常一般來說，經由三讀，必須要經由總統的公布，這樣才能完成整個法定的程序，這樣是一般性的原理原則，像在德國大概都是這樣的，要簽訂國際之間的條約你要跟瑞是跟奧地利你要簽定這種雙重課稅房免的條約，當然就沒有外交上主權上的困難，但是他還是一定要經過內國法轉換的過程，這樣子的過程式一般的原理原則，那麼在我國是比較簡略，我們這種雙重課稅房免的協定，由於在國際外交現實上的困難處境我們通常都不是由主權，就是有領事館的，我們通常都是由駐外的辦事處，但扣掉主權色彩的辦事處或甚至是早期像我們在香港的辦事處還叫做中華旅行社，就是他不是一个正式的名稱，甚至可能是外觀看起來是一個私人的機關、公司組織，這樣的方式來做，這首先是第一個在我國很少能夠以中華民國為主體的名稱來對外簽訂雙重課稅法免的協定，大部分都是以白手套的形式，也就是透過私人機構的名義跟對方簽定具有拘束國家實質國家，這種具有國際法上效力的國際條約，首先第一個我們國際現實上的困難，那第二個，由於在現實外交上的困難，好像似乎也進一步導致立法院對進一步的監督變成弱化，也就是說我們今天只要能夠簽訂一個國際條約或協定的話，指要有機會加入的話，指要行政機關簽訂以後送立法院備查即可，當然高度具有政治爭議的事件，立法機關也可以決議請行政機關重新審查，逐條討論做逐條的表決或者是整體的表決，這個特別是在我

們跟大陸所簽訂的 ecfa 裡面所簽訂的，或者是最近所簽訂的服貿裡面大概可以看得出來事按照以往所做的指要送立法院被查就好，我們的雙重課稅房免協定幾乎都是送立法院備查就好，都沒有內國法轉換，甚至有些該避要有的法律程序都免掉了，也許真的事現實上的困難，不過可以這麼草率嗎？可以完全都不給立法機關做必要的監督嘛？我想這個是蠻大的問題點啦。在我們國內這個問題的討論也有很大程度上除了涉及到真對一般的外國還有針對大陸之間簽屬關於這個 ecfa 跟這個服貿協定的部分，涉及到政治議題，這時候就不太容易凸顯法律問題了，我們不談這些商貿的協定，我們稅法上雙重課稅房免協定，在實務上，基本上都指有用備查的方式，除非立法院或立法委員有決議他要做一些審查的程序，要做表決的程序，不然基本上，都是用形式上備查的方式，剛剛講備查是一種觀念通知，也就是行政機關透過白手套制定的雙重課稅房免協定，然後告訴一下立法機關，我們跟紐西蘭、新加坡跟南非簽訂了雙重課稅房免協定，以後這個就是人民請求重複課稅的一個依據，從而，就變成了依法免除稅捐負擔的一個法律規範依據的來源，這個是我國在現實情況上我國對於國際條約協定之間採取的做法，當然是不妥當的，但是如果直接宣告違憲，恐怕問題也很大，所以我們現在在依法課稅原則方面是比較寬鬆的做法，簡單來說法規命令也是，自治條例也是主要的授權也可以，那麼國際條約協定指要我們能夠通過白手套簽訂的送立法院備查也就可以，那這也是我們目前在依法課稅原則裡面成為法律規範依據的幾個主要的來源。

(中途下課)47.45

我們剛剛提到送請立法院用的字眼叫做備查，應該更正一下，叫做查照，不過意思是一樣的。這個目前我們處理國際之間的條約跟協定，外交部有制定一個叫條約及協定處理準則，甚至涉及到跟人民權利義務有關，而且具有法律上效力的國際條約或協定都是按照這個條約及處理準則來，這個法治國原則裡面的法律保留原則，我個人認為是很不充分的，應該事說這種體至還可以繼續存活，真的是蠻不可思議的，由其在這個條約及處理準則第3條第1項第4款條約可以內容直接涉及人民權利義務且具有法律上的效力，居然可以用這麼草率的程序，就是說這種外交條約跟協定裡面有提到送立法院批准的他才需要送立法審議，甚至這種可以直接發生人民權利義務關係具有法律效力的事，根據這個條約及處理準則第10條的規定，只要送立法院查照就好，我覺得一個行政機關，這個還只是外交部自己定的準則而已。

這個還只是外交部自己訂的準則而已，我們就算有國際之間的外交上困難，這樣被離法制國基本的法律保留原則，這個留給各位這個世代繼續奮鬥。第二個我們提到依法課稅原則所延伸的法律明確性原則，也就是說法律規範本身過程要件要由立法者自己制定，制定關於稅捐主體客體，稅基稅率也必需要明確才可以，由於我們是採法規命令也可以，要做授權的話，也必需要是明確性原則才可以，這雙重的意義，這個是法律明確性原則的部份。關於授權的這兩個部份，我們個別討論提出實務上的法律條文規定，來做一個討論，我們看一下土地稅法，為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機關、

公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。。

土地稅法的第六條不僅違反法律規定的明確性原則，他的授權也是概括性的，糊模的授權，因此我們實務上就制定土地稅減免的規則。這違反了我們法律明確性的原則，你的構成要件，什麼樣的情況可以免除到稅捐負擔，完全沒有一個具體化的規定，然後又做概括性的授權，完全沒有一個關於具體化的授權目的範圍內容的規定，所以土地稅法的第六條我們儘管可以講，但可不可以做這樣概括性的法律範圍幾乎是不明確減免的規定，這是很大的一個問題，不要認為稅捐是干預行政，稅捐是具有連動性的，你對部份的人，免除稅捐負擔，那對其他無法免除的人來說，相對性了加重他們的義務，因為國家是由全體納稅義務人繳的稅來撐起來，所以我們可以回過頭來談到就說，雖然稅捐一般被認為是干預行政法，可是基於稅捐有連動性的特性，也就是說稅捐負擔是有總體納稅義務人，所共同繳納，從而你免除部份人的稅捐負擔，或是降低稅捐負擔，這也必需由立法者同意，這就是依法的免稅。這是首先第一個跟各位談到的法律明確性原則的部份，那另外舉第二個例子，關於這個授權的明確性原則的部份，所得稅法 80 條第五項的規定，根據稅捐稽徵機關對所得稅案件所進行的查核，那麼第五項的規定授權給財政部訂定一個實務上因此被稱之為營利事業所得稅查核準則，這個是基於所得稅法第 80 條第五項的授權規定，這個查核準則營利事業所得稅這個法規命令。到目前為止，並沒有太大問題，不過實務上跟第 80 條第五項的規定，另外在實務上也有制定另一個查核準則，就是營利事業所得稅。不合營業常規查核準則，也就是我們一般所稱之移轉訂價查核準則，同樣他的授權依據也是指像所得稅法第 80 條第五項的規定，營利事業所得稅對於稅捐稽徵機關對所得案件進行書面整合與其他調整方式之辦法，及對於所得應納稅的所得扣抵計算項目之查核準則由財政部訂之。同樣第 80 條第五項的查核規定，實務上衍生出兩個被授權的法規命令一個是營利事業所得稅查核準則，一個是營利事業所得稅不合營業常規查核準則，我們稱為移轉訂價查核準則。這兩個準則都來自第 80 條授權規定，不免讓人產生懷疑，那這個授權明確嗎？這個授權可以生出兩個法規命令，這樣子得一個授權是不是符合法律的明確性原則，當然我們在實務上面關於不合營業常規的移轉訂價查核準則，他的法律依據應該是來自於 43-1，請各位看到所得稅法 43-1 的規定，營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係或直接間皆為另一事業所有或控制期相互間有關收益成本費用與損益之會計，如有與不合營業常規之安排規定或減少納稅義務者，稽徵機關未正確計算該事業之所得額得報經財政部核准，按營業常規盈餘調整，這就是移轉訂價查核準則。移轉訂價這個規定本來 43-1 應該要有第二項的規定，緊接著把移轉訂價查核準則，不合營業常規的，再第二項裡面授權給財政部制定關於移轉訂價的查核準則得一個授權規定，但是他並沒有這樣一個法律的明文規定，反而是到了第 80 條第五項的規定，再

講營利事業一般查核的時候，營利事業所得稅的查核準則後，又透過第 80 條第五項的規定，一次作兩個授權，這其實是違反授權明確性原則的。因為其實授權也只能夠做這樣一次的授權而已，不能夠行政機關恣意的去理解立法者作這樣一個授權的規定，當然如果你去看立法目的，你也會得出一個看法認為說這個地方其實是立法者有兩次性的授權，一次是授權給他作營利事業查核準則，一個是不合營利常規的移轉訂價查核準則。不過立法者有沒有權限去做這樣的授權，仍有很高的爭議。立法者在體系上面來講，第 80 條第五項你應該是作一般查核準則的授權，那麼再 43-1 設集到關係企業不合營業常規的交易行為，或稱為費用的分攤，所以這個不合常規的查核準則裡應在這個時機把規定之後由法律授權行政機關來作執程序的規範，這樣才是在立法體系上符合授權的法律依據，這再立法體系上在 43-1 增訂的法規命令才比較適合，比較妥當。那麼在營利事業所得稅查核準則跟不合營業常規的查核準則，由於在這兩個準則裡面都指向第 80 條第五項關於違法授權明確性原則，這應該是個重要的議題，不過我相信就算你認為他違反授權明確性原則，將來就算有納稅義務人要提起釋憲應該也會被駁回，因為在目前實務上關於一般的查核跟移轉訂價查核幾乎都是靠這兩個準則來撐起來，如果這個違憲，那以前的查核怎麼辦，賠稅退還嗎？就算我自己來當爸爸我也不敢貿然宣告這個是違憲的，需要由立法者自己來更動，只是立法者通常也沒財政部這麼清楚，應該要由財政部來提案。最後面我們再補充一個關於授權明確性的部分，這裡有個有趣的範例，關於扣繳的規定，實務上在所得稅法 88 條及 89 條的規定，各位看一下 88 條的第 4 項有提到，前三項各類所得應扣繳的扣繳率及扣繳辦法由財政部擬定報請行政院核定，從而我們實務上，是由財政部制定一個各類所得扣繳率標準，用標準這樣一個名稱，也是一個法規命令。在這裡面，有非常有趣的規定，在第二條第一項，納稅義務人若為中華民國境內居住之個人或在中華民國境內有固定營業場所之營利事業，按下列規定扣繳，第一款，薪資按下列兩種方式擇一扣繳，由納稅義務人自行選定適用之，但兼職所得及非每月給付支薪資應薪資所得扣繳辦法之規定扣繳，免併入全業給付總額扣繳，第二條的第一項第一款裡面，又出現一個扣繳辦法，叫薪資所得扣繳辦法。意思就是，從這項規定授權給行政機關去制定一個各類所得扣繳率標準裡面，透過他自己的條文規定又在授權給自己，又在授權一次薪資所得扣繳辦法，這個叫作再轉授權。在依法課稅原則底下，他還是可以很規範人民的權利義務關係，但問題是他透過這個授權的命令他在授權給另外制定一個薪資所得扣繳辦法，這個在學理上我們稱為再轉授權。你只要授權給我一次，我就可以從我制定的法規命令裡再授權給自己，然後再授權，這種再轉授權本來就違反授權明確性原則，授權是一次性的，怎能自己授權給自己呢？行政機關你可以依職權訂定規則去執行法律，但沒有資格用授權命令的方式再授權給自己。所以我們可以透過這幾個實例來跟各位說明，在現行實務上面我們有諸多違反依法課稅原則所衍生之法律明確性原則。第三個我們叫法定性原則，或叫效果法定性原則。相對前面的構

成要件法定，這個地方所提到的效果法定性原則主要是稅捐構成要件所形成的法律效果，對稅捐稽徵機關而言，不僅有權限而且他有義務必需要去執行稅法的規範，而且有義務去平等執行稅法的規範，這是排除掉法定性原則、便已原則。便已原則者讓行政機關取得應時應地應事至宜而採取具體行政作為的裁量權限，是種依法課稅裡面衍生出來的便已原則，依法課稅源則衍生出來這個法定性原則排除掉這樣的便已原則。換言之，當稅捐過程要件滿足以後，稅捐稽徵機關後續的行政作為，主要是去確定已經發生的權利義務關係，所以行政機關所作的課稅處分論其實際不是種形成權利義務關係的行政處分，而是一種確定依稅捐法律構成要件已經發生的法律效果的確認性的行政處分，由於他將來可以透過行政執行法來直接執行，所以在概念上也被認為也具有給付意義的行政處分，但是重點再行政處分並非發生稅捐債權債務關係的法律上原因，法律規範本身才是發生稅捐債權債務的原因，行政處分只是行政機關依稅法之規定，他有權限但也有義務去執行這個稅法規範，所以不光是人民受稅捐法律規範效力的拘束，行政機關亦如是，徵納雙方都是再依法課稅的大原則底下陳服，你必須要去執行，沒有裁量空間。你不可以自己決定說我不行使課稅權限，或者我要行使到什麼程度，這樣子得一個法定性原則是屬於依法課稅原則裡面最為特殊的，因為再一般的行政法源裡面強調是便已原則

由於行政的積極主動性，大多數的都會授權給行政機關一個依時依事依地而做一個裁量的可能性，這是一個裁量空間，讓他自己去做決定的裁量，或選擇的裁量，可是在稅捐法裡面的法定性原則底下，對於稅捐構成要件的滿足，一旦被認為滿足的話，稅捐稽徵機關對這個主管的稅捐事務課稅權力，這個是沒有裁是權限的，換言之從這個地方的角度，我們後面會提到一個叫稅捐契約的淨值，對於稅捐課稅稅額的稅捐契約，這個是被禁止的，理由在於因為稅捐稽徵機關，對於課稅與否以及課稅權限，要行使什麼程度，他自己本身是沒有裁量權限的，你沒有辦法有裁量，你就不能讓步，那你怎麼可以跟納稅義務人達成稅捐稅額的契約呢？在稅法裡面基於稅捐的法定性原則，就稅額的部份，稅捐稽徵機關正如同納稅義務人一樣，他同樣受法律規範的拘束，他正且是有義務要去執行法律規範，在這樣子的要求底下，對於法定性原則底下，所延伸出來的稅捐稅額契約，是被禁止的，對稅額的稅捐協定，在公法上來說是不予許的，你可以講是稅法上不予許，但是到最後談稅捐的認定事實協義是可以的，這我們後面在談。稅捐的法定性原則也就是效果法定性原則，他告訴你稅捐稽徵機關正如同納稅義務人一樣，他受到相當程度上的立法者規範的拘束，這也是我們一般來講稅捐法定原則或租稅法定原則，常常會跟罪刑法定原則互相比較，因為法官能夠判決被告刑度，一般來講也都是有一般的範圍，也就是說法官你在構成要件滿足，被告的行為已經符合刑法所要制裁的規範的時候，你就必需要做要量刑給予適當的程度，法官在罪刑法定原則底下，他的量刑範圍是受到法律規範的限制，所以罪刑法定法官必需依法裁判，法律規範來做適當的量刑，這個概念非常接近租稅法定主義，租稅法定原則也是一樣，你只要構成

要件滿足，對於要不要發動課稅權限的事情，行政機關是沒有裁量權限，這個是我們首先第一個在談到的關於效果的法定效原則的時候，必需要提醒各位的，租稅法定主義跟罪刑法定主義原則，這兩個去做比較，我們可以提到更多進一步的訊息，在租稅法定原則底下或者是法定性原則就是效果法定性原則底下，稅捐稽徵機關不僅沒有決定的裁量權限而且他也沒有選擇裁量權限。沒有選擇裁量權限也就是說他不可以自己決定只就部分的稅額來做課稅，除非有法律明文規定，你可以准許納稅義務人作分期的繳納，否則在沒有法律明文規定底下，你不僅沒有決定權限，決定說你要不要課稅，你也不可以自己自由的選擇只就部分的稅額來做執行，其他的我就不執行，這個是沒有這樣一個決定選擇的權限的。那麼，法律當然有一些法律會有明文規定稅捐稽徵機關得給予納稅義務人分期繳納稅額的這一種權力，比如說在遺產贈與稅法第 30 條的第一項規定：遺產稅及贈與稅納稅義務人應於稽徵機關送達核定納稅通知書之日起兩個月內，繳清應納稅款，必要時得於限期內申請稅捐稽徵機關核准延長兩的月。第二項關訂：遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人卻有困難，不能一次繳納現金時，得於繳納期限內向該管機關申請分十八期以內繳納，每期間隔以不超過兩個月為限，分期繳納稅款。納稅義務人繳納稅款有困難的時候可以申請延期繳納兩個月，30 條第一項的規定。第二項，稅捐稽徵機關也可以針對這個困難，在滿足要件的情況下，讓他分期繳納，一期兩個月，總共可以延十八期，所以等於總共可以延三年，因為十八乘二，三年的時間。只有在法律明文規定的情況底下，稅捐稽徵機關才可以選擇要不要給納稅義務去做分期繳納，當然他必須要符合那個要件，必須要繳納稅額是 30 萬以上，然後納稅義務人確有困難，確喔，的確有困難，這個就是一個裁量權限的行使，那麼也就是說在依法課稅原則所衍生的法定性原則底下，原則上我們是並不承認便宜原則的適用、裁量的適用，不過法律有明文規定者例外。那麼其實這一種分期繳納，甚至在德國立法上是有免除稅額的這一種所謂的衡貧措施，也就是納稅義務人在繳納稅捐的時候呢，他的經濟情況急遽惡化或者是有其他法定的事由，納稅捐稽徵機關得視其情形給予減免稅捐的措施，就是甚至是免掉他的稅捐上的負擔。在德國也依然有這樣子的一個裁量原則變宜原則的適用，就是說讓稅捐機關依據個案的情況，但這個都必須是要在法律有明文規定的情況底下才得讓稅捐稽徵機關取得這樣一個權限，但這個權限你當然可以講說基於法定性原則本來這個就是一個例外的情況所以法律規範上來講也可以不需要這樣一個規範，當然這樣一個規範的從在會在個案當中對納稅義務人來講產生比較有利益的、有利的這樣子的稅捐上的待遇。這個是特別我們跟各位提到關於所謂的法定性原則這個部分。然後跟罪刑法定原則比較以後，我們可以進一步得到一些訊息是說，原則上如果稅捐法沒有法律的例外規定的時候，一般來講他是沒有選擇或決定裁量權限，可是法官的量刑是有量刑得裁量的權限跟空間也就是量刑的空間，法官依據刑事法的規定，他在斟酌犯罪行為人的動機跟被害人之間的關係，甚至他的品性、知識程度，以及犯後的態度，他可以做

綜合性的考量，在法定刑的額度範圍內，去選擇一個比較適合反映這個罪行的一個刑罰，比如說他可能會規定短期自由刑、拘役或罰金，那這個刑事法院的法官他可以在這幾個法律所規定的制裁措施當中，短期自由刑或者是這一種拘役或者是罰金財產刑罰的這種情況，然後去做一個適當的一個罪刑相當的一個衡量，而採取一個比較適當的方式去反映出他的罪的惡行的程度。但是在稅法理面基於租稅法律原則、法定性原則其實通常是沒有這一種法定裁量的可能性。

基於租稅法律原則，通常是沒有這種法定裁量的可能性，我們現在所講的效果法定性原則主要是集中在稅捐實體法，可是一旦進入到執行程序或者是稅捐行政罰法，他就沒有這個效果法定性原則，他就會回到一般行政罰裡面所適用的便宜原則，簡單來說就是，我們現在所談到的效果法定主要是在講稅捐債權債務實體法律關係的部分，稅捐稽徵機關在構成要件滿足的情況底下，對稅額的執行跟他的職行程度是沒有裁量權限的，可是為了要離開實體法程序進入到行政執行程序時，比如說納稅義務人欠稅，那我們就要查封拍賣納稅義務人的財產，他們的財產可能有動產不動產，這個選擇動產或不動產之執行，這個行政執行法回到行政法裡面裁量的原則，也就是行政機關這裡面可以選擇一個最能滿足稅捐債務的執行標的，他還是有裁量變以原則的適用，還有行政罰法裡面稅捐的協定義務不履行，或者是可以說稅捐漏稅罰的部分，協定義務不履行以集漏稅罰的部分，他本身是適用行政罰法的原理原則，不管是行為法或漏稅法是行政罰法的原理原則，也就是說，稅捐行政機關可以根據行為人的可罰性程度，所造成的危害所獲得的利益，甚至是行為人的資歷，綜合考量以後，給予一個適當程度的裁罰，這個是適用行政罰法裡面的裁量原則，回到我們今天所講的主題是，主要是說實體上稅捐權利義務關係，完全依照稅捐法律規範，包含法規命令，所形成的這個範圍，但關於執行稅款以集跟稅有關的相關行政裁罰的部分，原則上都應該要是用行政罰法或行政法裡面的裁量原則變意原則，在這裡面並不是法定性原則，不是今天提到行政機關稅捐機關對於稅捐構成要件的滿足必須有義務要去執行稅額必須要去執行稅法的規定，他沒有選擇要去執行到甚麼程度的問題。因為其實稅捐債務是一種一般性的財產上義務，不是針對特定性財產上義務，所以在這個地方不像行政執行，行政執行是根據這個稅捐一般性的財產上義務具體要去執行選擇就哪個納稅義務人的財產標的做具體的行政執行，從而，這裡面就會展現出裁量原則的適用，對行政執行法來說，財產原則的適用當然是以考量到他最是當必要而且合乎比例原則去實現這樣的稅捐債權債務的滿足，但稅捐債權債務本身依照效果法定性原則，本身是沒有裁量的空間或者是變以原則，當然這個法定性原則不排除解釋的空間，其實還是有如果你的法律規定的不清楚的時候他還是有解釋的空間，不管是構成要件的法定或效果的法定構成要件跟校過這兩個部分還是總有法律解釋的可能性，如果他遇到的事不確定的法律概念，他就有可能會有解釋的空間。這個是關於效果法定性原則。下個禮拜在談稅捐契約禁止跟稅捐認定事實的協議然後包含從這個立方開始談到的碩及既往法律適用禁止的問題還有類推是用禁止的問題。

(檔名:演講者-日期-講題-製作者)