

稅捐裁罰處分與法律保留原則之探討-司法院釋字第 619 號等相關解釋

目 錄

摘要	1
壹、緒論	2
一、研究動機與目的	2
二、研究方法與限制	3
三、研究範圍與架構	4
貳、法律保留原則之意義與適用範圍	6
一、法律保留原則之意義	6
二、法律保留原則之適用範圍	7
參、法律保留原則在我國法制上情形	7
一、憲法上規定情形	7
二、行政法上規定情形	7
三、法律保留原則與比例原則之關係	8
肆、司法院大法官有關裁罰處分之法律保留原則之解釋	10
一、釋字第 313 號解釋簡析	11
二、釋字第 394 號解釋簡析	11
三、釋字第 402 號解釋簡析	14
四、釋字第 619 號解釋簡析	16
伍、稅捐裁罰訴願決定情形	20
一、全國首創-北縣府舉辦公聽會	20
二、訴願決定書案例分析	21
陸、結論與建議	25
一、研究發現	25
二、改進建議	26
柒、參考文獻	27
捌、附錄-略	28

稅捐裁罰處分與法律保留原則之探討－司法院釋字第 619 號等相關解釋

摘要

按「法律保留原則」與「比例原則」均係法治國原則之一，同具有憲法位階效力，得拘束行政、立法、司法，我國憲法第 23 條規定關於人民權利之限制，必須在公益所必要之範圍內，才得以法律限制之，即涵蓋「法律保留原則」與「比例原則」之二大原則，如違反之，合應宣告違憲，並應立即失效，始足以貫徹憲法保障人民權利之意旨。

緣臺北縣政府訴願審議委員會（以下簡稱訴願會）於 95 年間受理案件中，發現地價稅罰鍰因工廠登記證已註銷登記或變更非工業用地，未依限申報改按一般用地稅率課稅，乃遭稅捐機關裁罰 3 倍罰鍰事件，涉及所引用土地稅法施行細則第 15 條規定違反「法律保留原則」等問題，爰提出研究檢討改進，以期達成建立依法裁罰處分均符合「法律保留原則」與「比例原則」之法治精神，健全法制之目的。

本文乃屬法律與制度面之研究途徑，屬質的研究性質，研究方法乃採文獻分析法，就蒐集各種相關「法律保留原則」與「比例原則」之文獻資料，及分析探討訴願會相關訴願決定書等資料，並提出研究結論與改進建議。

本文研究發現，尤以研究對象處罰 3 倍罰鍰高達新台幣數千萬元，影響人民財產權甚鉅，故對於已被宣告違反法律保留原則違憲之法規，自應即不再適用之，以免失效過渡期間權利無法救濟之情形，始足以貫徹憲法保障人民權利之意旨。

近程建議：行政機關應建立「行政一體」觀念及貫徹「便民措施」，主管工廠登記機關應主動通報稅捐機關，以減少民怨。

中程建議：建議再修正土地稅法第 54 條罰鍰之規定修正處 1 至 3 倍罰鍰，以符「比例原則」，並符「依法行政原則」。

長程建議：未來司法院大法官會議解釋涉及違反法律保留原則且事關人民重大權益者，其宣告違憲模式應採「未附失效期限之單純宣告違憲」方式，以免人民過渡期間權利無法救濟之爭議，始足以貫徹憲法保障人民權利之意旨。

稅捐裁罰處分與法律保留原則之探討－司法院釋字第619號等相關解釋

壹、緒論

一、研究動機及目的

按對人民違反行政法上義務之行為科處罰鍰，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及數額，應由法律定之。若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，授權之內容及範圍應具體明確，始符合憲法第23條以法律限制人民權利之意旨，迭經司法院大法官會議解釋釋字第313號、第394號、第402號、第443號、第619號等號解釋有案，合先敘明。

復按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原則¹。據此，關於對人民違反行政法上義務之行為科處罰鍰，乃涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及數額，自應由法律定之。若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，其授權之內容及範圍亦應符合具體明確原則，始符合憲法第23條法律保留原則之意旨，故如與上開憲法意旨不符則違憲失其效力，不應再適用。

準上，本研究有關稅捐之裁罰處分，肇因廠商註銷工廠登記時，未依土地稅法施行細則第15條規定向稅捐處申報工業用地稅率恢復為一般用地稅率，遭稅捐機關處回溯5年，追徵地價稅差額及處3倍罰鍰，此乃涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及數額，自應由法律定之。若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，授權之內容及範圍應具體明確，始符合憲法第23條法律保留之意旨，惟本案係以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，顯有違法律保留原則，且法律規定一律處3倍罰鍰亦有違比例原則，爰提研究，俾健全法治。

¹ 見司法院公報第40卷第2期，頁3至第8頁，刊載司法院大法官解釋字第443號解釋文。

本文之撰寫，希望達成以下目的：

- (一)、探討現行法制缺失，並提出改進建議，以達健全法制，貫徹憲法保障人民權利之意旨。
- (二)、儘速再修正土地稅法第 51 條規定，期建立依法裁罰符合「法律保留原則」與「比例原則」之法治精神。

二、研究方法與限制

(一) 研究方法

就研究上方法論 (Methodology) 而言，研究方法至少包括研究途徑 (Approach) 與研究方法 (Method) 兩方面。研究「途徑」是選擇問題及資料的準則，如制度與法律研究途徑、行為研究途徑、決策研究途徑等；而研究「方法」只是收集及處理資料的技術而言，與研究途徑不同²。本文係研究稅捐裁罰處分違反法律保留原則之相關大法官解釋與訴願決定案例分析，當以相關稅捐法規與大法官解釋及訴願決定分析為主要研究對象，乃採取制度與法律的研究途徑。另為補充法令研究之不足，將借用有關訴願決定撤銷統計資料，作為論證參考資料。

就研究方法而言，本文主要採取文獻分析法，係自圖書館政府機關、蒐集各種相關書籍、法令規章、期刊論文、司法院公報、法制年報、統計資料等。

(二) 研究限制

本文之研究主要受到下列二項因素限制：

1. 主觀因素之限制：由於每個人價值判斷不同，其意見難免主觀成分居多，即所謂見仁見智。另本文偏向於法制訴願實務研究，理論研究部分則恐未盡周全之虞。
2. 客觀因素之限制：囿於法制訴願業務煩忙之時間因素，及本研究屬於法制面之「質的研究性質」，未能採取較科學化研究方法，如問卷調查法，故研究結果恐有未盡客觀與周全。僅為個人研究所得之淺見，以及訴願同仁參與提供訴願決定書案例分析，以供改進之參考。

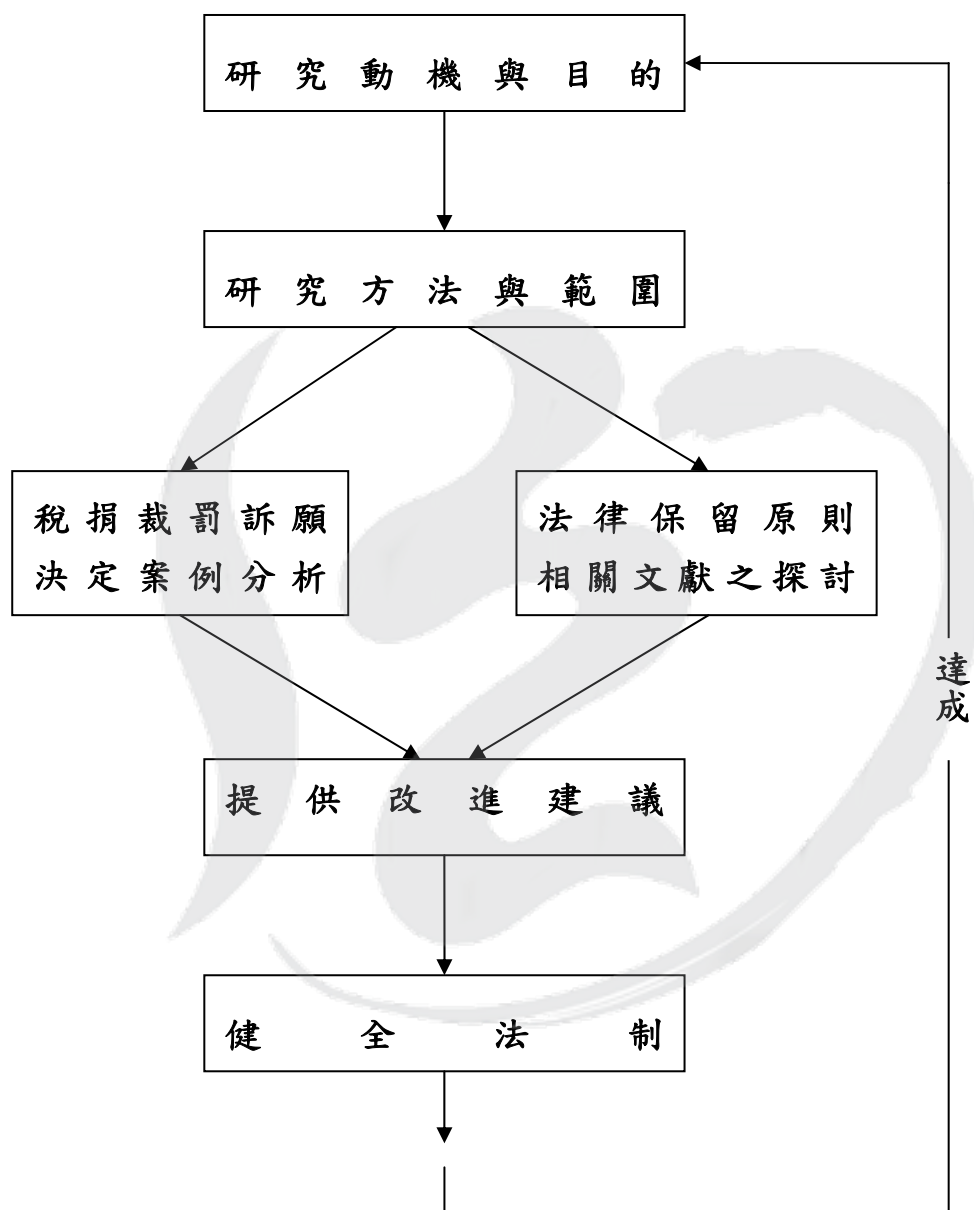
² 易君博 (民 73) 政治理論與研究方法，台北：三民書局，頁 98。

三、 研究範圍與架構

本文係以工廠業經註銷工廠登記或工業用地已變更用地，卻未依土地稅法施行細則第 15 條規定：「適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於三十日內向主管稽徵機關申報，未於期限內申報者，依本法第五十四條第一項第一款之規定辦理」，將非依土地稅法第六條及土地稅減免規則規定之標準及程序所為之地價稅減免情形，於未依三十日期限內申報適用特別稅率之原因、事實消滅者，亦得依土地稅法第五十四條第一項第一款之規定：「納稅義務人藉變更、隱匿地目等則或於減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依左列規定辦理：一逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額三倍之罰鍰」顯以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，核與首開法律保留原則之意旨不符，遭稅捐機關處罰 3 倍罰鍰處分，涉及子法土地稅法施行細則第 15 條增加母法土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款規定所無之裁罰對象，涉及違反法律保留原則及比例原則之爭議、司法院大法官釋字第 619 號解釋之宣告違憲效力之爭議，爰以有關裁罰處分違反法律保留原則之相關解釋為範圍。

又本文研究對象係以臺北縣政府訴願委員會（以下簡稱訴願會）就此類案件所作訴願決定情形為研究對象，並就上開相關解釋予以簡析，期間則以自 95 年 1 月起受理此類案件起至 97 年 10 月底止為研究範圍。

本文之研究內容架構，茲圖示如下：



貳、法律保留原則之意義與適用範圍

一、法律保留原則之意義

法律保留原則萌芽於 19 世紀，出現於歐陸的自由憲法運動，打破君主權力壟斷局面，奠定行政、立法權分立後，法律保留的概念始告產生³；其理論基礎為民主原則：民主乃是公意表現，人民代表對國家重要事項加以決定，或謂「國會保留」；法治國原則：即排除人治，規範行政行為，人民要能預測、預見國家之行為，以達成法律秩序之安定性，此即法確定原則之實踐。另在德國發展出所謂「重要性理論」，即任何涉及人民基本權利的重要事項，均須由立法者決定始可，不可以授權行政權以命令定之，如同前述我國大法官會議釋字第 443 號解釋理由書所言，係涉及立法者「規範密度」問題，以避免人民基本權利遭到公權力恣意違法之侵害⁴。法律保留原則意義主要可分下列二種意義：

（一）憲法上意義：

法律保留原則，係指對人民基本權利之侵犯，必須依「法律」方得為之。我國憲法第 23 條、中央法規標準法第 5 條第 2 項明示：限制人權之「法律保留」事項，而憲法第 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」，據此，我國的憲法「法律保留」，即等於西方之「國會保留」⁵。

（二）行政法上之意義：

「法律保留」原則，係指任何行政行為均須有法律依據，此為積極依法行政；而消極的依法行政，係指行政機關訂定法規命令或為行政處分，皆不得與現行法律相牴觸，此即所謂法律優越原則，二者概念有別。法律保留原則，謂沒有法律授權，行政機關即不能合法的作成行政行為，積極地要求行政行為必須有法律之明文依據。行政命令違反法律保留原則，則自始無效；行政處分違反法律保留原則，並非無效，但得以撤銷，人民得提起訴願行政訴訟，以為救濟，並維國家之公定力⁶。

³ 許宗力（民 88 年）論法律保留原則，收於氏著「法與國家權力」，頁 121。

⁴ 陳新民（民 89 年）行政法學總論，修訂 7 版，頁 135。

⁵ 陳新民（91 年）論憲法人民基本權利之限制，刊載：憲法基本權利之基本理（上），頁 211-212。

⁶ 有關法律保留原則之意義，請詳參閱同註 3，頁 68-70，吳庚（90 年）行政法之理論與實用。頁 84，陳志華等合著 90 年，行政法基本理論，頁 168，及同註 3，頁 118-119。

二、法律保留原則之適用範圍

法律保留範圍究竟僅及於干預行政，或尚及於給付行政，限於一般之國家與人民之關係，或包含特別權力關係等，均為爭議焦點所在，學者主要見解概可分為全面保留說（及於給付行政與特別權力關係）、傳統的干預保留說（侷限於干預人民自由與財產之干預行政）、折衷說。德國聯邦憲法法院的重要性理論，即為一種折衷說⁷主張特別權力關係亦應用法律保留原則。

至本研究有關稅捐裁罰處分之適法性，涉及干預人民財產之限制權利處分，自應有法律保留原則之適用，殆無疑義。

叁、法律保留原則在我國法制上情形

一、憲法上規定情形

我國憲法第 23 條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，『不得以法律限制之』」此為我國基本人權的一般保留條款，主要在消極防禦政府不得任意干預人民之權利，即所謂干預保留；另有特別保留如憲法第 24 條、26 條、34 條、61 條、76 條、82 條等例示性質。又如前述「不得以法律限制之」，乃指形式的法律。

二、行政法上規定情形

我國中央法規標準法第 5 條規定：下列事項應以法律規定：（1）憲法或法律有明文規定，應以法律定之；（2）關於人民之權利、義務者；（3）關於國家各機關之組織者；（4）其他重要事項應以法律定之。同法第 6 條規定：應以法律規定之事項，不得以命令定之，由上述憲法及中央法規標準法

⁷ 同見註 3，頁 147-159。

規定來看，可見我國係採嚴格的國會保留原則⁸。又如前述德國聯邦憲法法院發展出所謂的「重要性理論」，凡屬重要事項應由法律規範，前述我國中央法規標準法第 5 條規定似乎亦採用重要性理論，以作為確定法律保留的範圍⁹。

承如前述，綜觀前述中央法規標準法第 5 條各款規定內容，法律保留已不限於干涉保留，尚包括機關組織之保留及其他重要事項之保留，在理論上法律保留之密度甚至已超過德、瑞等國¹⁰。

綜上，我國稅捐裁罰處分乃涉及人民權利之限制，自亦有法律保留原則之適用。

三、法律保留原則與比例原則之關係

（一）比例原則之意義與作用

按比例原則即所謂「警察不可用大砲打小鳥」，乃係法治國原則之一，已具有憲法位階之效力，除得以拘束行政、立法、司法外，如前述我國憲法第 23 條規定關於人民權利之限制，必須在公益「所必要範圍內」，才得以法律限制之，如我國司法院大法官會議解釋第 384 號、471 號明示縱在司法刑事實務上，即使於法有據，符合法律保留原則仍應受比例原則拘束，今已及於其他行政行為，是拘束行政權力違法最有效原則，已成為行政法上之一般原則，如我國行政程序法第 7 條明文規定比例原則，故有學者謂其為「帝王條款」¹¹，實具有制衡法律保留原則，尤其「惡法」之功能，對保障人權及財產權具有重大意義與制衡作用。

⁸ 蔡震榮（民 88 年），從德、日兩國特別權力關係理論探討我國當前特別權力關係應發展方向，收於氏著行政法理論與基本人權之保障，頁 91-92。

⁹ 黃異（79 年），行政法總論，頁 82。

¹⁰ 吳庚（90 年），行政法之理論與實用，頁 92-93。

¹¹ 同註 4，頁 63。

我國行政程序法第 7 條即明定比例原則之 3 種涵義：

1. 採取之方法應有助於目的之達成，即屬所謂妥當性原則（適合性原則、適當性原則）：乃採取「目的取向」觀，即為達成行政目的或公益目的，有多種手段可選擇時，應選擇能達成目的之手段，如選擇不能達成之手段，將構成違法可能性。
2. 有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者，即屬所謂必要性原則（最小損害原則）。在行政法上意義，係指行政機關為達成行政目的，而具有多種同樣有效能達成目的之手段時，應選擇對人民損害最小手段為之，勿使人民遭受不必要之損害。
3. 採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡，此即狹義的比例原則（均衡原則¹²）。在行政法上意義乃指行政機關為達成行政目的，選擇手段應衡酌損益-公益大於損害合乎比例又稱均衡原則。

（二）二者關係

揆諸上述我國憲法第 23 條規範意旨涵蓋「法律保留原則」及「比例原則」二大原則，同為法治國重要原則，亦同具憲法位階效力，復具有相輔相成之密切關係。

惟如上所述司法院大法官會議釋字第 384 號、第 471 號解釋意旨：縱於法有據，然因違反憲法第 23 條規定之「比例原則」而宣告違憲條文不予適用¹³，亦即縱然於法有明文規定，

¹² 陳志華等合著民（90 年），行政法基本理論，台北蘆洲：空大發行，頁 207。

¹³ 司法院釋字第 384 號解釋意旨：檢肅流氓條例第 6 條、7 條授警察機關得逕行強制人民到案，無須踐行必要之司法程序；第 12 條關於秘密證人制度，剝奪被移送裁定人與證人對質詢問之權利並妨礙司法發現真實及第 21 條規定使受刑之宣告及執行者，無論有無特別預防之必要有在受或訓處分而喪失身體自由之虞，均逾「必要程度」…，即有違比例原則。另釋字第 471 號解釋意旨指出槍炮彈藥刀械管制條例第 19 條第 1 項規定：「…經判處有期徒刑到者應於刑之執行完畢或赦免後，令入勞動場所強制工作，其期間為 3 年」，此項規定不問對行為人有無預防矯治其社會危險性之必要，一律宣付強制工作 3 年，限制其中不具社會危險性之受處分人之身體自由部分，其所採措施與欲達成預防矯治之目的及所需程度，不符憲法第 23 條所定之比例原則而宣告違憲不予適用。故即使於法有據，雖符合法律保留原則，惟如違反比例原則仍違憲，此於本文土地稅法第 54 條縱經修正符合法律保留原則，但仍維持處罰 3 倍之規定情形亦有適用，特予說明。

但如違反比例原則仍違憲。本案地價稅處罰鍰 3 倍處分，如後述於 95 年 11 月 10 日業經司法院大法官會議解釋釋字第 619 號認定土地稅法施行細則第 15 條違反「法律保留原則」宣告違憲無效，財政部後於 96 年 7 月 11 日修正公布土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款規定，將被司法院大法官會議宣告違憲之土地稅法施行細則第 15 條規定內容納入母法即土地稅法上開規定，固雖符合「法律保留原則」，然仍忽略予以行政機關裁量違規行為人之故意、過失等主觀要件及違規行為情節輕重等客觀情節等因素，而維持舊法律條文規定一律按短匿稅額處 3 倍罰鍰，是有違反「比例原則」之疑慮，不無斟酌商榷之餘地。

肆、司法院有關裁罰處分之法律保留原則之解釋

一、釋字第 313 號解釋簡析

(一) 解釋文

對人民違反行政法上義務之行為科處罰鍰，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及數額，應由法律定之。若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，授權之內容及範圍應具體明確，然後據以發布命令，始符合憲法第 23 條以法律限制人民權利之意旨。民用航空運輸業管理規則雖係依據民用航空法第 92 條而訂定，惟其中因違反該規則第 29 條第 1 項規定，而依同規則第 46 條適用民用航空法第 87 條第 7 款規定處罰部分，法律授權之依據，有欠明確，與前述意旨不符，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿 1 年時，失其效力。

本解釋意旨：在於子法民用航空運輸業管理規則欠缺母法民用航空法之具體明確授權內容及範圍，即法律授權之依據有欠明確，不符「明確性原則」，有違憲法第 23 條法律保留原則之意旨，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿 1 年時，失其效力。

（二）解釋理由書

對人民違反行政法上義務之行為科處罰鍰，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及數額，應由法律定之。若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，授權之內容及範圍應具體明確，始符合憲法第 23 條以法律限制人民權利之意旨。民用航空運輸業管理規則雖係依據民用航空法第 92 條而訂定，惟其中第 29 條第 1 項：「民用航空運輸業不得搭載無中華民國入境簽證或入境證之旅客來中華民國」，係交通部於中華民國七十七年九月十五日修正時，為因應解除戒嚴後之需要而增訂。

民用航空業因違反此項規定而依同規則第 46 條適用民用航空法第 87 條第 7 款處罰部分，法律授權之依據，有欠明確，因違反該規則第 29 條第 1 項規定，而依同規則第 46 條適用民用航空法第 87 條第 7 款規定處罰部分，法律授權之依據，有欠明確，與前述意旨不符，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿 1 年時，失其效力。至民用航空法第 87 條第 7 款規定：「其他違反本法或依本法所發布命令者，一律科處罰鍰（同法第 86 條第 7 款亦同）」對應受行政罰制裁之行為，作空泛而無確定範圍之授權，自亦應一併檢討，併此指明¹⁴。

二. 釋字第 394 號解釋簡析

（一）解釋文

建築法第 15 條第 2 項規定：「營造業之管理規則，由內政部定之，概括授權訂定營造業管理規則。此項授權條款雖未就授權之內容與範圍為明確之規定，惟依法律整體解釋，應可推知立法者有意授權主管機關，就營業登記之要件、營造業及其從業人員之行為準則、主管機關之考核管理事項，依行政專業之考量，訂定法規命令，以資規範。至對於營造業者所為裁罰性之行政處分，固與上開事項有關，但究涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件與法律效果，

¹⁴見司法院公報 35 卷 3 期，頁 7-21 刊載司法院釋字第 313 號解釋文及理由書。

應由法律定之，法律若授權行政機關訂定法規命令予以規範，亦須為具體明確之規定，始符合憲法第 23 條法律保留原則之意旨。營造業管理規則第 31 條第 1 項第 9 款，關於「連續三年內違反本規則或建築法規規定達 3 次以上者，由省（市）主管機關報請中央主管機關核准後撤銷其登記證書，並刊登公報」之規定部分，及內政部中華民國 74 年 12 月 17 日（七四）台內營字第 357429 號關於「營造業依營造業管理規則所置之主（專）任技師，因出國或其他原因不能執行職務，超過一個月，其狀況已消失者，應予警告處分」之函釋，未經法律具體明確授權，而逕行訂定對營造業者裁罰性行政處分之構成要件及法律效果，與憲法保障人民權利之意旨不符，自本解釋公布之日起，應停止適用¹⁵。

本解釋意旨：在於涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件與法律效果，應由法律定之，法律若授權行政機關訂定法規命令予以規範，亦須為具體明確之規定，始符合憲法第 23 條法律保留原則之意旨。未經法律具體明確授權，而逕行訂定對營造業者裁罰性行政處分之構成要件及法律效果，與憲法保障人民權利之意旨不符，自本解釋公布之日起，應停止適用。本解釋採「自本解釋公布之日起，應停止適用」之宣告方式，值得贊同。既已違反法律保留原則之違憲，自不應再適用。

（二）解釋理由書

對於人民違反行政法上義務之行為科處裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之。若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，授權之內容及範圍應具體明確，然後據以發布命令，始符憲法第二十三條以法律限制人民權利之意旨，本院 釋字第三一三號解釋可資參照。準此，凡與限制

¹⁵ 司法院公報 38 卷，第 2 期，頁 49-59 刊載司法院釋字第 394 號解釋文及理由書。

人民自由權利有關之事項，應以法律或法律授權命令加以規範，方與法律保留原則相符。故法律授權訂定命令者，如涉及限制人民之自由權利時，其授權之目的、範圍及內容須符合具體明確之要件；若法律僅為概括授權時，固應就該項法律整體所表現之關聯意義為判斷，而非拘泥於特定法條之文字；惟依此種概括授權所訂定之命令祇能就執行母法有關之細節性及技術性事項加以規定，尚不得超越法律授權之外，逕行訂定制裁性之條款，此觀本院釋字第三六七號解釋甚為明顯。**建築法**第十五條第二項規定：「營造業之管理規則，由內政部定之」概括授權內政部訂定營造業管理規則。此項授權條款並未就授權之內容與範圍為明確之規定，惟依法律整體解釋，應可推知立法者有意授權主管機關，就營造業登記之要件、營造業及其從業人員之行為準則、主管機關之考核管理等事項，依其行政專業之考量，訂定法規命令，以資規範。內政部於中華民國七十二年五月十一日修正發布之**營造業管理規則**第三十條第一項第十一款（七十五年四月三十日修正條次為第三十一條第一項第九款，迄至現行規則規定之條次相同），關於「連續三年內違反本規則或建築法規規定達三次以上者，由省（市）主管機關報請中央主管機關核准後撤銷其登記證書，並刊登公報」之規定，及內政部七十四年十二月十七日七四）台內營字第三五七四二九號關於「營造業依營造業管理規則所置之主（專）任技師，因出國或其他原因不能執行職務，超過一個月，其狀況已消失者，應予警告處分」之函釋，雖係基於公共利益之考量，屬行政主管機關行使監督權之範疇；但已涉及人民權利之限制，揆諸前開說明，有法律保留原則之適用。蓋「撤銷登記證書之處分」，係指對於違反管理規則所定義務之處罰，將其已享有之權益，予以不利之處分；而警告處分既發生撤銷登記證書之法律效果，亦屬行政處罰種類之一，均應以法律或法律具體明確授權之規定為依據，方符憲法保障人民權利之意旨。

綜上所述，建築法第十五條僅概括授權訂定營造業管理規則，並未為撤銷登記證書之授權，而其他違反義務應予處罰之構成要件及制裁方式，該法第八十五條至第九十五條已分別定有明文，是上開營造業管理規則第三十一條第一項第九款及內政部七十四年十二月十七日（七四）台內營字第三五七四二九號函，均欠缺法律明確授權之依據，逕行訂定對營造業裁罰性行政處分之構成要件及法律效果，與憲法保障人民權利之意旨不符，自本解釋公布之日起，應停止適用¹⁶。

三、釋字第 402 號解釋簡析

（一）解釋文

人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，應由法律定之，法律雖得授權以命令為補充規定，惟授權之目的、範圍及內容必須具體明確，然後據以發布命令，方符憲法第二十三條之意旨。保險法第一百七十七條規定：「代理人、經紀人、公證人及保險業務員管理規則，由財政部另訂之」，主管機關固得依此訂定法規命令，對該等從業人員之行為為必要之規範，惟保險法並未就上述人員違反義務應予處罰之構成要件與法律效果為具體明確之授權，則其依據上開法條訂定發布之保險代理人經紀人公證人管理規則第四十八條第一項第十一款，對於保險代理人、經紀人及公證人等從業人員違反義務之行為，訂定得予裁罰性之行政處分，顯與首開憲法保障人民權利之意旨不符，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿一年時，失其效力¹⁷。

本解釋意旨：法律雖得授權以命令為補充規定，惟授權之目的、範圍及內容必須具體明確，即符合明確性原則，然後據以發布命令，方符憲法第二十三條法律保留原則之意旨。

¹⁶ 同見註 15。

¹⁷ 見司法院公報 38 卷第 6 期，頁 10-14，刊載司法院釋字第 420 號解釋文及理由書。

（二）解釋理由書

對於人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之，方符憲法第二十三條之意旨。故法律授權訂定命令，如涉及限制人民之自由權利時，其授權之目的、範圍及內容須符合具體明確之要件；若法律僅為概括之授權者，固應就該項法律整體所表現之關連意義為判斷，而非拘泥於特定法條之文字，惟依此種概括授權所訂定之命令，祇能就母法有關之細節性及技術性事項加以規定，尚不得超越法律授權之外，逕要訂定裁罰性之行政處分條款，迭經本院解釋有案。

保險法第一百七十七條規定：「代理人、經紀人、公證人及保險業務員管理規則，由財政部另訂之」，主管機關固得依此訂定法規命令，對保險業代理人、經紀人及公證人等相關從業人員之行為為必要之規範，惟對上述人員違反義務之行為，除已於同法第一百六十七條之一明定罰則外，上開授權法條並未就其應予處罰之構成要件與法律效果為具體明確之規定。財政部於中華民國八十二年十一月四日依據上開授權法條修正發布之保險代理人經紀人公證人管理規則第四十八條第一項第十一款規定：代理人、經紀人或公證人違反財政部命令或核定之保險業務規章者，除法令另有規定外，財政部得按其情節輕重，予以警告、一個月以上三年以下之停止執行業務或撤銷其執業證書之處分，雖係財政部基於公共利益之考量所為之規定，惟各該警告、停止執行業務或撤銷其執業證書之處分，均屬裁罰性行政處分之一種，已涉及人民權利之限制，本應以法律或法律具體明確授權之法規命令為依據，方符憲法保障人民權利之意旨。上開管理規則第四十八條第一項第十一款於超越法律授權之外，逕行訂定對上述從業人員裁罰性行政處分之構成要件及法律效果，顯與憲法保障人民權利之意旨不符。又審酌各該規定之必要性及修改法律所需時間，上開管理規則第四十八條第一項第十一款應自本解釋公布日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。又該管理規則涉及限制人民權利之其他裁罰性行政處分，亦應從速一併檢討修正。

四、釋字第 619 號解釋簡析

（一）解釋文

對於人民違反行政法上義務之行為處以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之，以命令為之者，應有法律明確授權，始符合憲法第二十三條法律保留原則之意旨（本院釋字第三九四號、第四〇二號解釋參照）。土地稅法第五十四條第一項第一款所稱「減免地價稅」之意義，因涉及裁罰性法律構成要件，依其文義及土地稅法第六條、第十八條第一項與第三項等相關規定之體系解釋，自應限於依土地稅法第六條授權行政院訂定之土地稅減免規則所定標準及程序所為之地價稅減免而言。土地稅法施行細則第十五條規定：「適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於三十日內向主管稽徵機關申報，未於期限內申報者，依本法第五十四條第一項第一款之規定辦理」，將非依土地稅法第六條及土地稅減免規則規定之標準及程序所為之地價稅減免情形，於未依三十日期限內申報適用特別稅率之原因、事實消滅者，亦得依土地稅法第五十四條第一項第一款之規定，處以短匿稅額三倍之罰鍰，顯以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，核與首開法律保留原則之意旨不符，牴觸憲法第二十三條規定，應於本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失其效力¹⁸。

本解釋意旨：本解釋於 95 年 10 月 25 日公布，乃本研究之對象，土地稅法施行細則第 15 條規定：「適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於三十日內向主管稽徵機關申報，未於期限內申報者，依本法第五十四條第一項第一款之規定辦理」，將非依土地稅法第六條及土地稅減免規則規定之標準及程序所為之地價稅減免情形，於未依三十日期限內申報適用特別稅率之原因、事實消滅者，亦得依土地稅法第五十四條第一項第一款之規定，處以短匿稅額三倍之罰鍰，顯以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，核與首

¹⁸ 司法院公報 49 卷，第 1 期，頁 88-102，刊載司法院釋字第 619 號解釋文及理由書。

開法律保留原則之意旨不符，抵觸憲法第二十三條規定，應於本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失其效力。財政部爰提出修正土地稅法第 54

條第 1 項第 1 款規定，嗣於 96 年 7 月 11 日修正公布，惟仍維持一律處以短匿稅額三倍之罰鍰規定，如前述雖於法律有據，符合法律保留原則，但仍有違「比例原則」之違憲，合應再檢討修正。

另綜觀我國釋憲實務，宣告違憲模式可分為「違憲無效宣告」、「未附失效或修法期限與修法指示單純違憲宣告」、「附失效期限單純違憲宣告」、「附修法指示單純違憲宣告」、「附修法期限與修法指示單純違憲宣告」、「附失效期限與修法指示單純違憲宣告」等六種，其中「附失效期限的單純違憲宣告，其於規範尚未失效過渡期間內，如未說明當事人權利如何處理，仍無法對人民權利給予任何救濟¹⁹，即不足以貫徹憲法保障人民權利之意旨。上開解釋似附有失效期限的違憲宣告，易引起不同解讀之爭議，以及過渡期間人民權利無法獲得保障之缺點。

如上所述，上開解釋之「失其效力」起算點易引起爭議，原處分機關見解採「屆滿一年始失其效力」，行政法院有採「解釋公布之日起失其效力」（高雄高等行政法院 96 年度訴字第 60 號判決參照），基於既已違憲之法規，自不應再適用，始足以貫徹憲法保障人民權利之意旨，尤其本案裁處罰鍰額涉及高達數千萬元之罰鍰，影響人民財權甚鉅，宜採自解釋公布之日起失其效力之見解，以確保人民財產權益。

（二）解釋理由書

對於人民違反行政法上義務之行為處以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之，以命令為之者，應有法律明確授權，始符合憲法第二十三條法律保留原則之意旨（本院釋字第三九四號、第四〇二號解釋參照）。土地稅法第六條前段規定，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、

¹⁹ 陳怡如（民 96）淺談司法院大法官權威性問題，PChome新聞台部落格。

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使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之土地稅減免；同條後段並授權行政院訂定土地稅減免規則，明定減免之標準與程序。合於土地稅減免規則所定地價稅減免標準之土地，依同規則第二十四條第一項規定，須於每年（期）開徵四十日前提出申請，始能獲得減免，減免原因消滅者，自次年（期）恢復徵收。同規則第二十九條並規定，減免之原因、事實消滅時，土地權利人或管理人並負有於三十日內向主管稽徵機關申報恢復徵稅之義務。未於減免之原因、事實消滅三十日內向主管稽徵機關申報，又有逃漏稅之情事者，依土地稅法第五十四條第一項第一款規定，除補繳短匿稅額之外，應處以短匿稅額三倍之罰鍰。土地稅法第十八條第一項為促進國家經濟發展，鼓勵增設大眾娛樂設施，獎勵興辦公用事業及保護名勝古蹟，就工業用地、礦業用地、同法第十八條規定得適用特別稅率用地之情形者，依同法第四十一條第一項規定，須於每年（期）地價稅開徵四十日前提出申請，始得適用特別稅率。適用特別稅率之原因、事實消滅時，則應向主管稽徵機關申報，同條第二項並定有明文。又同法第十八條第三項復明定，符合同條第一項要件適用千分之十特別稅率而不適用累進稅率土地之地價稅，若有符合同法第六條規定得減免之情形，尚可再依同法第六條減免之。依土地稅法第六條減免地價稅與依同法第十八條第一項適用特別稅率之地價稅，雖均有減輕稅負之效果，但二者之目的未盡相同，減輕稅負之標準與程序亦顯然有異，況適用特別稅率之用地，於法律有特別規定時，亦可再視其是否有減免事由，而獲得進一步之租稅減免，故二者尚難等同視之。是土地稅法第五十四條第一項第一款規定：「納稅義務人藉變更、隱匿地目等則或於減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依左列規定辦理：一逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額三倍之罰鍰」，其中所稱「減免地價稅」之意義，因涉及裁罰性法律構成要件，依其文義及上開土地稅法第六條、第十八條第一項與第三項等相關規定之體系解釋，自應限於依第六條授權行政院訂定之土地稅減免規則所定標準及程序所為地價稅之減免而言。土地稅法第五十八條雖授權行政院訂定該法之施行細則，但就適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，未依土地稅法第四十一條

第二項規定申報之情形，是否應予以處罰或如何處罰，則未作明確之授權。土地稅法施行細則第十五條規定：「適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於三十日內向主管稽徵機關申報，未於期限內申報者，依本法第五十四條第一項第一款之規定辦理」，將非依土地稅法第六條及土地稅減免規則規定之標準及程序所為之地價稅減免情形，於未依三十日期限內申報適用特別稅率之原因、事實消滅者，亦得依土地稅法第五十四條第一項第一款之規定，處以短匿稅額三倍之罰鍰，顯以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，核與首開法律保留原則之意旨不符，牴觸憲法第二十三條規定，應於本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失其效力。

伍、稅捐裁罰訴願決定情形

一、全國首創-北縣府舉辦公聽會

緣訴願會於 95 年所受理之訴願案件中，發現有許多公司設立於臺北縣轄內之工廠，原經核准按工業用地稅率課徵地價稅，嗣因歇業向臺北縣政府建設局註銷工廠登記證，或經臺北縣政府公告註銷工廠登記證，但並未向稅捐稽徵處申報改按一般用地稅率課徵地價稅，經稅捐處於 93 年清查時知悉，遂以未於適用特別稅率之原因、事實消滅時 30 日內申報改按一般用地稅率計徵地價稅，違反土地稅法第 41 條第 2 項及同法施行細則第 15 條規定，依同法第 54 條第 1 項第 1 款規定，除追補註銷工廠登記起至 92 年之工業用地與一般用地之地價稅差額外，並按短匿稅額處 3 倍罰鍰，金額高達百萬元或千萬元，影響人民權利甚鉅。

訴願會於審理此類案件，認為除現行法律有所不週延及違反法律保留原則之疑慮外，同時稅捐在裁罰上亦有不妥之處，爰於 95 年 9 月 13 日上午 9 時 30 分首創召開公聽會，主要目的是聽取民間、中央主管機關、臺北縣政府相關機關如何避免工業用地地價稅之短繳爭訟取捨意見，聽取各方意見，集思廣益，以作出正確適法之訴願決定²⁰。訴願會訴願決定固以適法性疑慮剛開始以「撤銷原處分，另為適法處分」之決定方式，嗣因稅捐機關仍採駁回復查決定，再訴願時，訴願會乃即採「原處分及復查決定均撤銷」而撤銷原處分乃告確定，以免重複處分及訴願耗費行政資源與時間，並達人民權利救濟之目的。本案相關法律疑義嗣經 95 年 11 月 10 日司法院大法官會議釋字第 619 號解釋：「土地稅法施行細則第十五條規定：『適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於三十日內向主管稽徵機關申報，未於期限內申報者，依本法第五十四條第一項第一款之規定辦理』，將非依土地稅法第六條及土地稅減免規則規定之標準及程序所為之地價稅減免情形，於未依三十日期限內申報適用特別稅率之原因、事實消滅者，亦得依土地稅法第五十四條第一項第一款之規定，處以短匿稅額三倍之罰鍰，顯以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，核與首開法律保留原則之意旨不符，牴觸憲法第二十三條規定，應於本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失其效力。」

²⁰ 見 2006 北縣法制年報，臺北縣政府法制局編印，96 年 11 月出版，頁 33-34。

之見解正與訴願會訴願決定所採見解相同，並敦促財政部修正損害人民權益之土地稅法，以符合憲法第二十三條規定「法律保留原則」之意旨，後於 96 年 7 月 11 日修正公布土地稅法第五十四條第一項第一款之規定，庶符「法律保留原則」，惟仍不分情節輕重法律明文規定一律處以短匿稅額三倍之罰鍰，似有違反「比例原則」之虞，不無商榷斟酌之餘地。

二、訴願決定案例分析

（一）罰鍰原處分撤銷，另為適法處分情形之分析

訴願會於 95 年間受理此類訴願案至 96 年 10 月 15 日止，訴願決定意旨略以「訴願人未於註銷工廠登記證之同時即向主管稽徵機關為申報，是否即得認其有故意變更、隱匿減免地價稅之原因、事實消滅之情事，尚非得一概而論，是原處分機關仍應詳予究明，並按其情節輕重、可非難程度為審酌，以求處罰允當，爰將原處分（即復查決定）撤銷，並由原處分機關另為適法之處分²¹」，相同訴願決定情形計有 12 件，經撤銷裁罰金額共計新台幣（下同）3 億 7225 萬 5700 元²²（詳見後附件 1²³-略）。

惟有關土地稅法施行細則第 15 條規定業經司法院大法官會議於 95 年 11 月 10 日作出釋字第 619 號解釋宣告違憲後，原處分機關基於「於其屆滿一年失效期日屆至前，對於已裁罰尚未確定及新發生之案件，仍得裁罰」之見解（見法務部 96 年 5 月 3 日法律字第 0960011467 號函），故於重為復查決定，仍予維持以裁罰處分或變更減少裁罰處分，訴願人仍不服再提訴願，訴願會並以基於上開司法院大法官釋字第 619 號解釋意旨，應撤銷原處分，以貫徹憲法保障人民權利之意旨，確保人民之權益。

²¹ 見臺北縣政府訴願決定書案號 95850187 號訴願理由頁 23。

²² 見聯合報 96 年 12 月 24 日報導「工廠註銷，地價稅未改換罰，撤 12 案」C1 版。

²³ 附件 1：臺北縣政府稅捐稽徵處提供資源來源〈略〉。

（二）原處分（即復查決定）撤銷之情形分析

上開罰鍰部分經撤銷，由原處分機關另為適法處分後，臺北縣政府稅捐機關重為復查決定，仍然裁罰處分，或維持原處分，或變更原裁罰金額，受處分人仍不服其復查決定，再提起訴願，訴願會受理審議後，訴願決定基於司法院大法官會議釋字第 619 號解釋意旨「法律保留原則」及違憲法規自不應再適用之原則，以貫徹憲法保障人民權利之意旨，爰均予以撤銷原處分（即復查決定）而確定，計自 96 年 10 月 15 日後至 97 年 10 月底止計 25 件，經撤銷裁罰金額共計 5 億 8199 萬 1900 元²⁴（詳見後附件 2-略）。總計全部所有經訴願撤銷案件至 97 年 10 月底止計 30 件，經撤銷裁罰金額共計 6 億 4768 萬 1400 元²⁵（詳見後附件 3-略）。

（三）訴願決定書案例簡析

查自 96 年 10 月後訴願會就此類訴願決定均採撤銷原處分之決定，其理由意旨主要違反「法律保留原則」及「比例原則」，詳述如下：

1. 按「納稅義務人…於減免地價稅…之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，逃稅或減輕稅賦者，除追補應繳納部分外，處短匿稅額或賦額 3 倍之罰鍰」、「適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於 30 日內向主管機關申報，未於期限內申報者，依本法第 54 條第 1 項第 1 款之規定辦理」行為時土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款（96 年 7 月 11 日修正前條文）、土地稅法施行細則第 15 條固分別定有明文。
2. 惟按：「對於人民違反行政法上義務之行為處以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之，以命令為之者，應有法律明確授權，始符合憲法第 23 條法律保留原則之意旨（本院釋字第 394 號、第 402 號解釋參照）。土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款所稱『減免地價稅』之意義，因涉及裁罰性法律構成要件，依其文義及土地稅法第 6 條、第 18 條第 1 項與第 3 項等相關規定之體系解釋，自應限於依土地稅法第 6 條授權行政院訂定之土地稅減免規則所定標準及程序所為之地價稅減免而言。土地稅法施行細則第 15 條規定：『適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於 30 日內向

²⁴臺北縣稅捐稽徵處提供資料來源〈略〉。

²⁵ 附件 3：臺北縣政府稅捐稽徵處提供資料來源〈略〉。

主管稽徵機關申報，未於期限內申報者，依本法第 54 條第 1 項第 1 款之規定辦理』，將非依土地稅法第 6 條及土地稅減免規則規定之標準及程序所為之地價稅減免情形，於未依 30 日期限內申報適用特別稅率之原因、事實消滅者，亦得依土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款之規定，處以短匿稅額 3 倍之罰鍰，顯以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，核與首開法律保留原則之意旨不符，牴觸憲法第 23 條規定，應於本解釋公布之日起至遲於屆滿 1 年時失其效力」為 95 年 11 月 10 日司法院釋字第 619 號解釋甚明。

3. 準此上開解釋意旨，土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款所稱「減免地價稅」之意義，係限於依土地稅法第 6 條授權行政院訂定之土地稅減免規則所定標準及程序所為之地價稅減免而言，並不及於其他適用特別稅率之原因、事實消滅之情形（如工業用地依土地稅法第 18 條第 1 項規定適用千分之十稅率計徵地價稅之情形）；是土地稅法施行細則第 15 條規定，係以命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，與「法律保留原則」有違，已牴觸憲法第 23 條規定，自不應再適用，以資適法（臺北高等行政法院 95 年度訴字第 01453 號判決參照）。
4. 經查本件原處分機關依行為時土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款、同法施行細則第 15 條規定，就短匿稅額裁處 3 倍罰鍰固非無見。惟依上開司法院釋字第 619 號解釋意旨有違「法律保留原則」，已牴觸憲法第 23 條規定。雖該解釋並稱「應於本解釋公布之日起至遲於屆滿 1 年時失其效力」等語，惟該號解釋非謂自公布之日起屆滿一年始失其效力（高雄高等行政法院 96 年度訴字第 60 號判決參照），另雖於 96 年 7 月 11 日修正公布土地稅法第 54 條規定，惟按諸稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定「從新從優原則，應適用最有利於當事人之法律」（最高行政法院 89 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議意旨參照），且如前述，前揭土地稅法施行細則第 15 條之規定，乃以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰，自創裁罰規定有違法律保留原則，顯已牴觸憲法第 23 條之規定，自不應再適用，是以原處分機關仍援引該違反法律保留原則之同法施行細則對訴願人為處 3 倍罰鍰處分，係屬違法處分應予撤銷，復查決定遞予維持，亦有未洽，爰將原處分及復查決定均撤銷，以資適法，並昭折服。

5. 未按國家稅捐應以課稅為目的，罰鍰為手段，若罰鍰額度遠高於稅捐，則罰鍰額度與違反行政上義務情節之輕重遠不相當，其處罰手段顯超越實現行政目的之必要程度，即有違實質平等原則及「比例原則」，且土地稅法施行細則第 15 條有增加母法所無規定之限制，土地稅法第 54 條亦未予行政機關裁量違規行為人之故意、過失等主觀要件及違規情節輕重等因素，一律按短匿稅額處 3 倍罰鍰，於行政罰法施行後益形不合理及不合時宜。故縱依據上開司法院解釋意旨，修正土地稅法第 54 條：「納稅義務人藉變更、隱匿地目等則或於適用特別稅率、減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依下列規定辦理：一、逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額三倍之罰鍰。……」（96 年 7 月 11 日已公布施行），將被大法官宣示違憲之土地稅法施行細則第 15 條規定內容納入母法，雖符合「法律保留原則」，然亦忽略予以行政機關裁量違規行為人之故意、過失等主觀要件及違規情節輕重等因素而維持舊條文一律按稅額處 3 倍罰鍰，仍有不合理之處（即有違比例原則）。

另土地稅法第 54 條雖規定納稅義務人於適用特別稅率、減免地價稅之原因、事實消滅時，應向主管稽徵機關申報，惟基於「行政一體」及便民措施，原處分機關得將目的事業主管機關通報資料視為人民申報案件辦理，以減少地價稅違章罰鍰案件之爭執，併予指明。

陸、結論與建議

一、研究發現

綜上所述，基於我國憲法第 23 條規定「法律保留原則」及「比例原則」規範之意旨，及中央法規標準法第 5 條規定「重要性理論」之「法律保留原則」之意旨，我國「法律保留原則」已不侷限於「干涉保留」範圍，尚包括「機關組織之保留」及「其他重要事項之保留」，有關本案裁罰處分乃涉及對人民權利之限制，係屬「干涉保留」，當亦有「法律保留原則」與「比例原則」之適用。

訴願會於 95 年間受理此類案件共 63 家廠商，臺北縣政府為求集思廣益、客觀公正，乃全國首創於 95 年 9 月 13 日舉辦公聽會。截至於 96 年 10 月 15 日止，經訴願會以違反「法律保留原則」及「比例原則」撤銷原

處分，由原處分機關另為適法處分者計 12 件，撤銷裁罰金額共計新台幣（下同）3 億 7225 萬 5700 元（同詳見附件 1-略），嗣經臺北縣政府稅捐稽徵處重為復查決定，仍維持原處分罰鍰或變更減少裁罰金額，復經受處分人再提起訴願，訴願會仍堅持基於司法院大法官會議釋字第 619 號解釋意旨，以違反「法律保留原則」及「比例原則」均予以撤銷原處分者總計所有經訴願撤銷案件至 97 年 10 月底止計 30 件，計經撤銷地價稅裁罰金額共計 6 億 4768 萬 1400 元（同見附件 3-略）。地價稅乃屬地方稅，撤銷 30 件處分金額高達 6 億 4768 萬多元，雖使臺北縣政府縣庫減少近約 6.5 億元收入，但人民權益應受合法保障為優先考量，訴願會於訴願理由書中並要求主管工廠登記機關，基於「行政一體」與便民措施，應主動通報稅捐機關改按一般用地稅率課徵地價稅，以免廠商業者因漏未申報遭罰 3 倍罰鍰。

本案嗣後因上開大法官解釋，督促財政部修法，修正土地稅法第 54 條：「納稅義務人藉變更、隱匿地目等則或於適用特別稅率減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依下列規定辦理：一、逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額三倍之罰鍰。……」（96 年 7 月 11 日公布施行），固已將被司法院大法官會議宣示違憲之土地稅法施行細則第 15 條規定內容納入母法-土地稅法，雖已符合「法律保留原則」，其裁罰 3 倍縱於法有據，然亦忽略予以行政機關裁量違規行為人之故意、過失等主觀要件及違規情節輕重等因素，而維持法律舊條文一律按稅額處 3 倍罰鍰，仍有違比例原則違憲之虞，不無斟酌商榷之餘地。

準上，本研究發現：對於已被宣告違反法律保留原則違憲之法規，尤以研究對象處罰 3 倍罰鍰高達新台幣數千萬元，影響人民財產權甚鉅，自應即不再適用之，以免失效過渡期間權利無法救濟之情形，始足以貫徹憲法保障人民權利之意旨。

另行政處分除應遵守「依法行政原則」，亦應注意恪遵「比例原則」，以確保人民合法之權益，始足以貫徹憲法保障人民權利之意旨。

二、改進建議

- (一) 近程建議：各機關應確切建立「行政一體」之團隊觀念，以及貫徹「便民措施」，由主管工廠登記機關主動通報稅捐機關，避免系爭裁罰處分之爭議，並減少民怨。
- (二) 中程建議：再檢討修正現行土地稅法第54條有關一律處罰鍰3倍規定，修正為處1至3倍罰鍰，庶符「比例原則」。
- (三) 長程建議：爾後有關稅捐裁罰處分違反法律保留原則部分之司法院大法官宣告違憲解釋效力爭議乙節，建議採「自本解釋公布之日起停止適用，或失其效力」未附期限單純宣告違憲之方式，始足以貫徹憲法保障人民權利之意旨，確保人民之權益，並杜爭執。

◎【作者註】

1. 本文刊載於2008北縣法制年報，頁107-132，改制前臺北縣政府法制局編印，民國98年9月出版。
2. 99年11月24日修正公布土地稅法第54條第1項第1款規定，將原處3倍罰鍰修正為3倍以下之罰鍰，以符比例原則，附此補充敘明。
3. 為節省篇幅，本文有關附錄附件部分均予以省略，併此敘明。

柒、參考文獻

吳庚（民 90），行政法之理論與實用，初版，台北：三民書局。

許宗力（民 88），論法律保留原則，收於氏著「法與國家權力」，台北：元照出版公司。

黃異（民 79），行政法總論，台北：三民書局。

陳新民（民 89），行政法學總論，修訂七版，台北：三民書局。

陳新民（民 91），論憲法人民基本權利之限制，收於氏著憲基本權利之基本理論，上冊，五版二刷，台北：三民書局。

陳志華等合著（民 90），行政法基本理論，台北蘆洲：空大發行。

陳怡如（民 96），淺談司法院大法官權威性問題，。PChome 新聞台部落格。

蔡震榮（民 88），從德、日兩國特別權力關係理論探討我國當前特別權力關係應發展方向，收於氏著行政法理論與基本人權之保障。台北：五南圖書出版公司。

司法院公報，第 35 卷 3 期，第 38 卷第 2 期、第 6 期，第 40 卷第 2 期，第 49 卷第 1 期。

北縣法制年報（2006），臺北縣政府法制局編印。

北縣法制年報（2007），臺北縣政府法制局編印。

聯合報，96 年 12 月 24 日 c1 版。

臺北縣政府訴願決定書

臺北縣政府稅捐稽徵處統計資料

法源資訊網

捌、附錄-略

