

刊登於財稅研究第 35 卷第 2 期，2003 年 3 月，第 87-97 頁。

## 租稅法律上概括條款、法律漏洞與法治國原則 ——評大法官釋字第 521 號解釋

黃源浩\*

### 目次

- 壹、緒論：問題之提出
- 貳、概括條款之立法
- 參、概括條款的合憲性基礎
- 肆、大法官釋字第五二一號解釋與概括條款之使用
- 伍、結論

### 摘要

大法官解釋釋字第 521 號，針對海關緝私條例第 37 條第 1 項之規定，明確指出「概括方式」之立法，為憲法秩序所容許。然而發生問題者，乃在於此類概括條款之規定，所指為何？有無其他類似之案例得供比較？此等規範方式，有無一定之界限？在租稅法律上適用之合法條件為何？均未作明確之說明，致使在實務運作上不無疑義。本文由法治國原則之角度出發，除檢討該號解釋在推理上未盡之處，更圖提出一定之學說基礎，為相關之立法方式在稅法之使用上，預作準備及討論。

### 壹、緒論：問題之提出

中華民國九十年二月九日公布之大法官釋字第五二一號解釋謂：「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，運用概括條款而為相應之規定，業經本院釋字第四三二號解釋闡釋在案。為確保進口人對於進口貨物之相關事項為誠實申報，以貫徹有關法令之執行，海關緝私條例第三十七條第一項除於前三款處罰虛報所運貨物之名稱、數量及其他有關事項外，並於第四款以概括方式規定「其他違法行為」亦在處罰之列，此一概括規定，係指報運貨物進口違反法律規定而有類似同條項前三款虛報之情事而言。就中關於虛報進口貨物原產地之處罰，攸關海關緝私、貿易管制有關規定之執行，觀諸海關緝私

財稅研究第三十五卷第二期，九十二年三月。

\* 本文作者為執業律師，國立台灣大學法律研究所法學碩士、博士班研究生。

條【**財稅研究第 35 卷第 2 期，2003 年 3 月，第 87 頁**】例第一條、第三條、第四條、貿易法第五條、第十一條及台灣地區與大陸地區人民關係條例第三十五條之規定自明，要屬執行海關緝私及貿易管制法規所必須，符合海關緝私條例之立法意旨，在上述範圍內，與憲法第二十三條並無牴觸。至於依海關緝私條例第三十六條、第三十七條規定之處罰，仍應以行為人之故意或過失為其責任條件，本院釋字第二七五號解釋應予以適用，併此指明。」所涉及之事項，乃海關緝私條例第三十七條第一項之規定。按該條項謂：「報運貨物進口而有左列情事之一者，得視情節輕重，處以所漏進口稅額二倍至五倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨物之名稱、數量或重量。二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。三、繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。四、其他違法行為。」，乃現行海關緝私作業中用以裁罰報運貨物進關不實之主要規範，於實務運作中饒富意義。惟所發生問題者，乃在於本條項第四款規定，以「其他違法行為」之概括條款作為租稅上裁罰行為之構成要件，以課處所漏進口稅額二倍至五倍之罰鍰，是否為憲法秩序所許。此一問題，不僅影響及於關稅徵收之正確及公平，更於法治國家（Rechtsstaatsprinzip）之基本要求有關。參諸稅法規範經常被認作法律規範中較為繁複之一環，而於制度中時時有租稅簡化（Steuervereinfachung）（註一）之呼聲出現，此類概括之規定方式如何在法治國家與租稅簡化、行政效能之間取得平衡，非但在法學方法論上有其意義，更在憲政秩序之維持上，容有討論之空間，尤其在傳統見解上租稅之課徵常被認作應以高度明確之規範文義作為依據（註二），而為本文問題意識所在焉。

## 貳、概括條款之立法

### 一、概括條款之意義

所謂「概括條款」（Generalklauseln）（註三），或者被稱作「有待於價值填補之法律概念」（wertausfüllungsbedürftige Rechtsbegriffe）（註四），【**財稅研究第 35 卷第 2 期，2003 年 3 月，第 88 頁**】係指立法機關在制定法律規範時，於法條之一般性內容之陳述中，儘

（註一）關於租稅簡化作為稅法討論之對象，參見 Seer, Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, StuW 1995, S. 184 ff.

（註二）稅法規範在解釋適用上的難題之一，關在於其是否存在著較一般法律規範更進一步的嚴格確定性要求（strenger Bestimmtheitsanforderungen）。在德國法上，一個經常被引用的說法指出，自從 Enno Becker 氏在 1930 年代提出了稅法規範應受更嚴格的法定性要求拘束以來，嚴格法定性即在稅法規範領域中生根。其基礎不僅為憲法秩序關於法律保留之一般性要求，更在於「租稅法律主義」所建構之特別的法律保留。見拙著，稅法上的類型化方法，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，頁 78 以下。尚請特別留意者，乃在於大法官釋字第 521 號解釋中，合憲性審查之標的乃憲法第 23 條所規定之一般法律保留，而非憲法第 19 條之「租稅法律主義」。

（註三）概括條款在我國法學文獻中亦有被譯為「一般條款」者。參見姚志明，誠信原則，月旦法學雜誌，76 期，2001 年 9 月，頁 115 以下。

（註四）Zippelius, Juristische Methodenlehre, 7. Aufl., S. 110. 在這裡有另外一個方法論上的問題要解決：概括條款與不確定法律概念（umbestimmter Rechtsbegriff）是否為同一概念？依照 Zippelius 的說法，概括條款與不確定法律概念均意味著法律規範容有意義區間之情形，在實際之運用上並無二致。

可能地掌握多數之構成要件，使得法律文字得免於瑣碎構成要件描述之負擔（註五）。亦即，在法律規範所使用之文字中，使用某些有欠清晰，且有解釋空間之文字以形成法律規範之構成要件（註六）。在此一意義之下，這類法律規範經常有待於適用者或受法律規範之對象將其生活經驗所得出之價值加諸其中，方能得出具體化之法律規範適用結論。概括條款並非法律上少見，在民事法之領域中，概括規定本即有其相當之規範地位，主要原因乃在於法律之用語「多由日常語言借用而來，且它都取向於事實，取向於價值。故其多義乃不可避免」（註七）。而在稅法領域之中，使用概括條款之規定以形成法律規範內容之情形，亦不在少見。最著名之立法例，莫過於德國租稅通則（Abgabensordnung；AO）第四十二條關於租稅規避（Steuerumgehung）之一般性規定：「稅法不因濫用權利形成之可能性（Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten）而不適用。在有濫用情事之前提下，依據與其經濟事實（wirtschaftlichen Vorgängen）相當之法律型式，仍然成立租稅之請求權。」，其中關於「權利之濫用」、「權利形成之可能性」以及「經濟事實」等要件之規定，即屬高度不確定之法律概念，而使本條文成為概括之規範。或者就立法之體例而言，此等「先例示，後概括」之立法模式尚有行政程序法第一百十一條為例：「行政處分有下列情形之一者，無效：一、不能由書面處分中得知處分機關者。二、應以證書方式作成而未給予證書者。三、內容對任何人均屬不能實現者。四、所要求或許可之行為構成犯罪者。五、內容違背公共秩序、善良風俗者。六、未經授權而違背法規有關專屬管轄之規定或缺乏事務權限者。七、其他具有重大明顯之瑕疵者。」其中之「重大明顯之瑕疵」，亦屬不確定之法律概念。

在法律領域中使用概括條款之規定，其原因不一而足。首先來自於法律所使用之語言文字無法對所欲規範之對象作精確之描述。這當然涉及語言文字或法律概念本身的多義性，也因為立法【**財稅研究第 35 卷第 2 期，2003 年 3 月，第 89 頁**】者並無能力完全掌握其所欲規範之社會生活事實（註八），因此，立法者的職能主要即在於將此等事實成文化，不免即出現使用有欠清晰之文字以構成法律概念內涵之情形。但在某一基礎之上，概括條款亦可能意味著立法者對法律適用者的授權規定，一則可能來自於對立法體例繁瑣之避免，二則來自於避免掛一漏萬之規定（註九）。是以在學說之討論中，經常將此種因文字的開放性所引起的不圓滿狀態，歸為法律之漏洞，而稱作「授權補充的漏洞」

---

（註五）Geifeid, Rechtswörterbuch, S. 460.

（註六）法律規範係由文字所構成，惟文字語言在先天上即有其無法窮盡描述或表達意義之多義（mehrdeutig）本質，致使法律概念之描述在具體個案中必然有其一定之意義區間（Bedeutungsspielraum）。例如「公共秩序、善良風俗」、「誠實信用」，雖經常於法律文字中被使用，惟其不可否認地均屬不精確（unscharf）之法律規範。Zippelius, a.a.O., S. 46-47.

（註七）黃茂榮，法學方法與現代民法，增訂三版，頁 333。

（註八）A. Kaufmann, Analogie und “Natur der Sache”: ein Beitrag zur Lehre von Typus, Rechtsphilosophie im Wandel, 1972, S. 307.

（註九）黃茂榮，前揭書，頁 343。



(Delegationslücke) 或「法內漏洞」(Lücke intra legem) (註十)。在此一意義之下，立法者非但已自承並無能力（或不願）就其所欲規範之事項以通常之語言文字描述清楚，甚且進一步將問題之解決交給行政機關，使其得以在個案中自行認定解決，使得在此等法律關係之適用上不得不然地存在著不確定的現象。問題由是生焉：法治國家是否容忍該等有欠清楚明確之法律規範出現？問題主要即集中在漏洞之存在及填補的授權。

## 二、概括條款之憲法問題：可預見性與「範圍、目的、內容」之明確

概括條款之使用，在法律規範中常為立法機關所採行。惟其與法治國家之要求是否完全一致，是否為憲政秩序所容許，在德國法上屢有爭議。直言之，主要發生於法律規範明確性之要求以及授權行為明確性之要求（註十一）上。此包括國家意思之清楚明確、法安定性之保障（註十二），在一般性的基礎之上避免人民遭受國家權力課予無法預見的負擔。

### 1. 概括條款與立法明確性要求：可預見性

在法制上，法治國家對立法權力之拘束首先即為立法明確性或所謂規範明確性之要求。就德國法制而言，對於國會立法的規範明確性要求（Bestimmtheitsanforderungen an Parlamentsgesetz）被認為雖無明文規定，但可由法治國家之原則直接推導而出（註十三）。在另一方面，法治國家之要求亦被認為行使租稅課徵權力時所應遵守之界限。在我國法制之中，雖如德國法一般，在憲法【**財稅研究第 35 卷第 2 期，2003 年 3 月，第 90 頁**】條文本並未明確要求規範之制訂應具備明確性之要素，惟大法官解釋透過釋憲權力之行使，亦漸次建立我國法制中關於規範明確之一般性要求。如大法官解釋釋字第 491 號解釋謂：「懲處處分之構成要件，法律以抽象概念表示者，其意義須非難以理解，且為一般受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，方符法律明確性原則。」。釋字第 524 號解釋更進一步指出：「（全民健康保險法）第三十一條規定：『保險對象發生疾病、傷害或生育事故時，由保險醫事服務機構依本保險醫療辦法，給予門診或住院診療服務；醫師並得交付處方簽予保險對象至藥局調劑。』『前項醫療辦法，由主管機關擬定，報請行政院核定後發布之。』『第一項藥品之交付，依藥事法第一百零二條之規定辦理。』內容指涉廣泛，有違法律明確性原則。」等。足見規範之清楚明確，使受規範之對象得以

---

（註十）黃茂榮，前揭書，頁 338。

（註十一）授權明確性與規範明確性之要求均涉及「明確」（Bestimmtheit）之概念，惟二者所指涉之範圍是否相同？雖大法官解釋在論及二原則時經常並未作明確之區辨，例如釋字第 524 號解釋，即難以分辨究係違反何一明確要求。惟多數德國文獻仍對二者作區別，故本文亦將二要求作分別之處理。參見 Weber-Fas, Das Grundgesetz, 1983, S. 78.

（註十二）在此特別強調的是法律的可認識、可接受與可行性。A. Kaufmann, Rechtsphilosophie, S. 191.

（註十三）Vgl. BVerfGE 33, 358/364 ff.; 224/228 ff. 在此德國聯邦憲法法院更進一步指出，明確性之要求更可直接在權力分立之憲法原則中找到依據。故除了德國基本法第 103 條第 2 句關於罪刑明確之要求、104 條第 1 句關於人身自由拘束要件之明確外，更可謂已在法治國原則中發展出一般性的對於立法者明確立法的要求。進一步討論，參見拙著，前揭碩士論文，頁 75 以下。

預見其行為之法律效果，亦為大法官解釋所承認，係憲法秩序之基本要求。就稅法規範而言，規範明確的要求可以有更加進一步的闡釋，意味著自租稅法律主義所推導出之構成要件的明確（Tatbestandsbestimmtheit）（註十四），就實際的內涵言，亦屬要求租稅規範的構成要件清楚明確，俾使人民得以預先知悉行為在稅法上的意義。

在法律規範中是否容許使用概括條款、不確定法律概念等高度不確定之規範，判斷之標準無論在德國法或我國法上均屬相當一致，乃以規範之「可預見性」作為憲法秩序容忍之界限。是故大法官釋字第 432 號解釋，針對專門職業技術人員之裁罰行為，其構成要件明確之要求，表示謂：「專門職業人員違背其職務上應遵守之義務，而依法應受懲戒處分者，必須使其能預見其何種作為或不作為構成義務之違反及所應受之懲戒為何，方符法律明確性原則。對於懲戒處分之構成要件，法律雖以抽象概念表示，不論其為不確定概念或概括條款，均須無違明確性之要求。法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。有關專門職業人員行為準則及懲戒之立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違。」。

## 2. 概括條款與法律保留：「範圍、目的、內容」之授權行為明確

概括條款之使用，倘若並非單純因語言文字所限制，致使立法機關無法以文字描述其所欲規範之對象，而係透過概括條款之規定意圖使執行法律之機關尤其是行政機關得到進一步之授權時，則應予思考的問題集中在憲法秩序對授【**財稅研究第 35 卷第 2 期，2003 年 3 月，第 91 頁**】權行為之要求之上，包括授權明確與法律保留（註十五）。自法律規範授權行政機關以次級規範補充法律不足之觀點言之，亦有明確性之要求，此即為所謂授權明確性。德國基本法第八十條第一句規定：「聯邦政府、聯邦部長、邦政府得經由法律之授權，發布法規命令。惟應在授權之法律中，將授權之範圍、目的及內容明確規定（Dabei müssen Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetze bestimmt werden.）」，倘若將稅法規範中概括規定理解為授權規定，則接下來的問題隨即發生：應否要求稅法規範在國會法的層次中，也做到「範圍、目的及內容」的具體明確？

大法官解釋在過去的見解亦曾表示，稅捐規範並非不得以授權訂定次級規範之方式

（註十四）黃茂榮，前揭書，頁 340。另參見同作者，稅捐的構成要件，經社法制論叢，第 6 期，頁 23 以下。

（註十五）授權明確之要求與法律保留本屬二不同領域之概念。前者係要求立法者不得從事概括授權或空白之授權，致使立法機關喪失其作為國家權力決定性機關之地位；而後者則要求行政機關所從事之行為應有法律之依據。惟在推理上，透過法律保留重要性理論之承認使得授權明確之要求成為法律保留之當然結果。蓋以除非係國會保留之事項，否則法律保留在一般之基礎上並不禁止立法機關對國會為授權之行為。而為避免國會怠惰於行使其規制權限至有礙於權力分立基本結構之運行，遂要求規範不得概括。Vgl. BVerfGE 34, 192; 49, 127; auch Gassner, Parlamentsvorbehalt und Bestimmtheitsgrundsatz, DöV 1996, S. 18 ff.

為之，惟應予留意者，亦在於授權之範圍、目的及內容，應具體明確。此觀諸大法官解釋 346 號解釋謂：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指有關納稅之義務應以法律定之，並未限制其應規定於何種法律。法律基於特定目的，而以內容具體、範圍明確之方式，就徵收稅捐所為之授權規定，並非憲法所不許。國民教育法第十六條第一項第三款及財政收支劃分法第十八條第一項關於徵收教育捐之授權規定，依上開說明，與憲法尚無牴觸。」。是以在規範明確性原則之外，倘立法機關制訂概括規定之立法目的，在於透過概括規定授予行政機關具體案件執行職務之權力時，不可避免亦有授權明確之問題。

## 參、概括條款的合憲性基礎

### 一、經由概括規定達成法律適用之平等

在法治國家之中，所以容許概括條款此類有欠精確之規範文字，其主要之原因，乃透過此規定方式以圖達成法律適用上之平等。在此一意義之下，概括條款所能造成平等課稅效果，主要係透過其對租稅法上法律漏洞防堵之效力。不過在此有二個前提問題應該予以解決，其一為稅法秩序之中能否對法律漏洞加以填補？尤其涉及裁罰性之稅法構成要件能容許漏洞之填補？其二則為倘若能填補，則應如何填補的問題。

首先就稅法上倘若發生漏洞，能否填補的問題而言，所牽涉者乃在「租稅法律主義」之原則下，有無類推禁止【**財稅研究第 35 卷第 2 期，2003 年 3 月，第 92 頁**】(Analogieverbot)之爭議(註十六)。惟就本件所涉及之海關緝私條例規定言之，其所發生之法律漏洞並非一般所熟悉違反計畫、導致規範具有不圓滿性等情形，而係所謂之「法內漏洞」，亦即立法機關以具備高度開放性或不確定性之構成要件，實際上使行政機關取得在個別案件中自行斟酌妥適之決定，以避免法條構成要件雖不合致，然不合於立法管制本旨之情事發生。故原則上應不發生漏洞填補禁止之問題(註十七)，反可認為此等規定係在避免法規範計畫不圓滿性之出現，本身即為填補規範漏洞而來。而在憲法之基礎上，所應思考者乃在於概括條款在憲法上的功能，亦即對課稅或負擔公平所可能達到之效果。

### 二、法律規範語言文字之先天限制：比例原則之檢查

容許概括條款之存在，原因之二乃在於對法律規範所使用之語言文字承認其先天上之困境。就法律規範之構成而言，容有不確定之法律概念即為此一特性之展現。惟發生

---

(註十六) 關於稅法上類推禁止之爭議，可參見成介之，*稅法上之類推適用*，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國 88 年。另關於此一問題在德國法上之討論，可參見拙著前揭碩士論文，頁 124 以下。

(註十七) 實則系爭海關緝私條例之規範目的，主要在於防範規避貿易管制法規之行為。尤其目前我國對大陸進口商品仍存在管制措施，進口大陸商品仍非完全自由。惟實際上廠商透過規避之手段仍可實際完成法律所欲禁止之行為。例如，大陸所產白酒目前仍未開放進口，惟廠商透過大陸原廠釀造、第三地(澳門、菲律賓)裝罐之方式，使該等商品實際得以進口。此等行為並非虛報、偽造或變造行為，然卻屬立法目的所欲防免。



問題者，乃在於此等不精確語言文字之使用與法治國家之要求是否有出入？前已言及，在法律層面之操作上只要法規範之內容合乎可預見之原則，或者合乎「範圍、目的、內容」之具體明確，即足以被認為係法治國家所得接受，唯一發生問題者，乃在於手段之選擇。亦即，倘若立法機關在客觀上確實有能力將其所欲規範之對象具體清楚規範，則還能否使用此等有欠清楚明確之概念以形成法律規範之內涵？此所涉及者，乃大法官於釋字第 521 號解釋中所使用之審查標準，亦即憲法第二十三條之規範意旨，亦即比例原則之審查。是以大法官在釋字第 521 號解釋中動用憲法第二十三條為合憲之宣告，即係認為此一規範方式，係為該等行政目的所必要（註十八）。是以透過憲法第二十三條之操作，一方面確認國家行為所【**財稅研究第 35 卷第 2 期，2003 年 3 月，第 93 頁**】欲達成之效果，二方面確認採用概括規定係達成該等效果之必要手段，則縱令概括之規定在法安定性及確定性之上尚存在若干疑慮，亦足以推導出合憲之結果。

### 三、稅法領域之特殊性考量：租稅簡化作為概括條款使用之正當化理由

在稅法領域之中，法律規範所受到之要求顯然有異於其他之法律領域。尤其就法律保留之面向言之，稅法領域向有所謂「租稅法律主義」（註十九）之適用。在我國法制上，稅法規範所被要求之特殊的法律保留來自於憲法第十九條之規定：「人民有依法律納稅之義務」。而在稅法規範之文字構成上，雖無明文之依據，惟透過規範之明確產生之租稅簡化之要求，實亦構成容忍使用概括條款形成租稅法律規範之理由。

針對稅法制度之簡化以及法治國原則之關係，德國學者 Kirchhof 曾進一步指出，這是為了防止無法預期的國家行為所造成的恣意狀態，而使得法律所規範之對象或所規制之事務，係位處於可被接受、可預見同時可計算。這也使得法律條文在法治國家之中，係被清楚、規則地表現出來。人民亦因法律規範之效果可預見，對其方享有一定程度的信賴保護。惟法律規範倘若過度強調鉅細靡遺的立法規定，將不可避免發生反效果。因此，透過租稅的簡化尤其是稅法的簡化以達成租稅的正義（*Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung*）係可能且應被要求達成之目標（註二十）。尤其在稅法領域之中，除了應以法律所規定課稅主體、客體、稅目、稅率、課稅基礎之外，尚包括為數不少之

---

（註十八）憲法第二十三條作為審查之基準，所涉及之標準有二，一則為法律保留（包括規範明確在內），二則為比例原則。惟僅比例原則涉及手段及行政目的之關係，故解釋文雖未明言，然解釋理由書卻謂：「此乃目的性解釋所當然」，亦即認為此係考量規範目的及手段後所得之結果。關於比例原則，參見陳敏，行政法總論，增訂二版，頁 82 以下。

（註十九）所謂「租稅法律主義」或稱租稅課徵之法定性（*Gesetzmäßigkeit der Besteuerung*），乃以租稅權力之行使受法律保留之拘束為其內涵，Vgl. Birk, Steuerrecht, AT, S. 33 ff. 於我國法上，明確闡明其義者，為大法官釋字第 217 號：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。」此一「納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間」之要求，實導源於法國人權宣言第 14 條之規定：「所有公民皆有權親自或透過代表，確認公共租稅之必要性，自由認可之，監督其用途，並決定其數額、稅基、課徵方式及存續期間」。

（註二十）Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319.

技術規範（如認定事實、申報、查核、稽徵程序等），或防堵租稅規避之各式規定，更適足以使租稅規範疊床架屋而難以理解其規範本旨。

## 肆、大法官釋字第五二一號解釋與概括條款之使用

### 一、裁罰行為，是否有概括條款適用之餘地？受規範之人民能否預見？

關於概括條款在稅法領域之適用，所發生之問題主要即在於適用範圍所發生之疑義。按租稅作為法定之債之關係，於客觀之生活事實合致於課稅要件時當然發生，而納稅義務人是否負擔納稅義務，則悉依法律之規定決之，乃所謂「租稅法律主義」所要求，並且為我國憲法第十九條所明文規定。惟前已言及，在我國法制中租稅規範之構成要件明確之要求並不排除授權規範或概括規定，僅需其規範本身存在可預見性及授權明確之要求即足。惟發生問題者，乃在於大法官釋字第 521 號解釋所適用之對象，並非單純之租稅構成要件規定，而係裁罰性之構成要件。就此以言，裁罰行為，是否有概括條款適用之餘地？恐需深入討論。尤以我國法制之中，裁【**財稅研究第 35 卷第 2 期，2003 年 3 月，第 94 頁**】罰行為向屬法律保留高密度之範圍，較諸傳統學說論及「租稅法律主義」向以「罪刑法定主義」比擬之（註二一），不遑多讓。倘若考量及於此，則大法官歷來之立場恐即與釋字第 521 號有所不合。首先，釋字第 313 號解釋即指出，對人民違反行政法上義務之行為課以處罰，涉及人民之自由權利，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。就釋字第 521 號言之，其並未思考到授權之內容、目的及範圍，即已不能謂無疑。況且在制度上最啟人疑竇者，發生在 521 號解釋公布後一個月（90.03.09）公布之釋字 522 號解釋：「對證券負責人及業務人員違反其業務上禁止、停止或限制命令之行為科處刑罰，涉及人民權利之限制，其刑罰之構成要件，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，其授權之目的、內容及範圍應具體明確，而自授權之法律中得預見其行為之可罰，方符刑罰明確性原則。中華民國七十七年一月二十九日修正公布之證券交易法第一百七十七條第三款規定：違反主管機關其他依本法所為禁止、停止或限制命令者，處一年以下有期徒刑、拘役或科或併科十萬元以下罰金。衡諸前開說明，其所為授權科罰行為內容不能預見，須從行政機關所訂定之行政命令中，始能確知之情形，與上開憲法保障人民權利之意旨不符。」，要言之，得有行政命令知悉禁止內容之情形，係屬不可預見；而連行政命令亦無者，反而可預見（釋字 521 號解釋），大法官推論之基礎實屬奧妙而殊難理解、無從想像（註二二）。

（註二一）參見大法官釋字第 508 號，蘇俊雄大法官所提一部不同意見書第三段。有趣的是，蘇大法官在引述稅法上解釋原則「疑則有利於納稅人」（in dubio contra fisco；拉丁文原意應譯為「疑則不利於國庫」）時，逕以刑事法上「罪疑為無」（in dubio pro reo）稱呼之，足見在推論上將稅法與刑法等量齊觀之基本立場。

（註二二）針對可否預見之問題，蘇俊雄大法官曾在前述釋字第 508 號一部不同意見書中第一段提出進一步闡釋：「從



## 二、推論基礎：釋字第 432 號解釋，是否具備可類比之同一性？

釋字第 521 號解釋作成海關緝私條例第三十七條第一項合憲之解釋，其推論基礎之一在於引述釋字第 432 號解釋：「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。有關專門職業人員行為準則及懲戒之立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違。」，並以會計師法第三十九條第六款（註二三）之規定為類比對象，認定海關緝私條例【**財稅研究第 35 卷第 2 期，2003 年 3 月，第 95 頁**】三十七條第一項之規定合憲。惟發生問題者，乃以會計師法之規定作為類比基礎，是否為適當之推論？容有討論之餘地：

### 1. 會計師為「特別法律關係」之相對人

在傳統之行政法學說上，會計師向來被當作所謂「特別權力關係」（*besonderes Gewaltverhältnis*）之一環（註二四）。而特別權力關係者，法治國原則之禁地也，自無前述規範明確問題之發生。縱令在學說上特別權力關係已受到學者之揚棄，而改以所謂「特別法律關係」代替之，惟相對人所負擔之公法上義務亦仍多有概括義務情事，差別僅在有法律之規定（參看會計師法第十七條、二十二條）。是以該等規範對象比擬「海關緝私條例」之規範對象，恐未妥適。

### 2. 會計師有其「可得確定」之職業義務

況就法制言之，醫師、會計師、律師等專門職業技術人員所負擔之職業義務，有其特定之職業倫理規範，與國民之遵守法律為一般性的憲法義務，並不相同。亦即在其職業倫理中，有其「可得確定」之職業義務（註二五）。因此就可預見性而言無待於法條明文告知。而「海關緝私條例」之規範對象並非此等專門職業人員，其對職業倫理之熟悉

---

立法技術而言，立法常有例示規定與概括規定並存，乃因一規範概念所得涵攝之事物類型不夠明確或範圍廣泛，立法者以例示規定表現此類型之典型社會事實，並輔以概括性規定以免繁複或掛一漏萬。對概括性規定之解釋適用，即必須從相關例示規定中探尋事物之共同特徵，以確認所欲規範的事物類型究竟為何？然後，再行判斷系爭事實是否具備這些共同特徵而為所欲規範之事務類型所涵蓋，如此方有引用概括規定之餘地。蓋依民主法治國家原則，為了界定立法與行政權限的範圍以及實踐租稅正義，有關租稅義務及優惠之規定，雖不排除概括性規定，但仍要求必須有『一定程度的明確性』方為合憲（請參照德國聯邦憲法法院判決，BVerfGE 23, 63 (73)），就本件釋字 521 號而言，此一論述實有其適用餘地。

（註二三）會計師法第 39 條之規定：「會計師有左列情事之一者，應付懲戒：一、有犯罪行為，受刑之宣告者。二、逃漏或幫助、教唆他人逃漏稅捐，經稅捐稽徵機關處分有案者。三、對公司公開發行股票或公司債之財務報表，為不實之簽證者。四、違反其他法令，受有行政處分，情節重大，足以影響會計師信譽者。五、違背會計師公會章程之規定，情節重大者。六、其他違反本法規定者。」。

（註二四）吳庚，行政法之理論與實用，增訂七版，頁 225。

（註二五）參見大法官釋字第 545 號解釋前段：「中華民國七十五年十二月二十六日公布之醫師法第二十五條規定：『醫師於業務上如有違法或不正當行為，得處一個月以上一年以下停業處分或撤銷其執業執照。』所謂『業務上之違法行為』係指醫師於醫療業務，依專業知識，客觀上得理解不為法令許可之行為，……其範圍應屬可得確定。所謂『業務上不正當行為』，則指醫療業務行為雖未達違法之程度，但有悖於醫學學理及醫學倫理上之要求而不具正當性應予避免之行為。」

程度恐無法比擬於會計師。釋字 521 號解釋以釋字 432 號作為推論基礎，恐有類比錯誤之嫌。

### 三、行政目的問題：貿易管制，是否為稅法規範所應考慮之目的？

#### 1. 行政裁罰與「行政目的」

在大法官釋字 521 號解釋之中，大法官用以支持規範審查標的之海關緝私條例第三十七條第一項第四款之規定為合憲之理由，乃以明示該規定係「執行海關緝私及貿易管制法規所必要」，故屬合乎立法意旨之規範，合於憲法第二十三條之規定。惟首先發生問題者，乃海關緝私條例第三十七條之規定係屬裁罰性之規定，則此等規定有無討論「行政目的」之空間，抑或單純僅就行為人之行為數論斷其責任為已足？按在行政制裁之領域中，裁罰行為要否考慮其不【財稅研究第 35 卷第 2 期，2003 年 3 月，第 96 頁】法構成要件所規範之行政目的，學理上屢有爭議（註二六）。倘若由國家制裁權力單一之角度言之，行為應屬單一行為，僅須行為人之行為合致於不法之構成要件即足以發動制裁權力，並不以行政目的之考量為必要。反之，倘若由法規保護之法益角度出發，則行政制裁行為亦不排除以行政目的作為其考量之範圍。就此，大法官釋字 503 號解釋認為，行政行為之裁罰除考量不同行政目的之達成外，不得有重複處罰之情事。是以行政之目的亦應作為行政裁罰考量之因素，並無疑義。

#### 2. 貿易管制是否為稅法規範所應考慮之目的？

雖於行政裁罰之行為中應考量裁罰之行政目的，惟尚須進一步討論者，乃在於本件大法官解釋所涉及之標的，確否與其行政之目的有關？按海關緝私條例之立法目的，主要在於國庫之目的，亦即以維持關稅之稽徵及進口貨物之納稅義務人為其立法之目的。惟就行政機關之執掌劃分言「貿易管制」恐非財稅機關執行職務所應考慮之行政目的，而以如此方式擴張機關之行政功能，是否合於稅制簡化之要旨，恐亦有所疑義。

### 伍、結論

法治國家原則之下，國家行為乃以清晰明確、具備高度之可預見性作為前提。是以國家權力均應以可預見作為基本要求。倘若係行政機關授權於立法機關之授權行為，其應遵守者，乃授權明確之要求，包括授權之範圍、目的及內容均應清楚明確。

大法官解釋釋字第 521 號僅以「概括條款」稱呼審查標的之海關緝私條例第三十七條第四款之規定，而未思及立法之意旨實在於透過概括之規定防止不法行為之規範發生掛一漏萬之法內漏洞，首先即有認識上之疑義。其次，倘若將該條款之規定理解為對行政機關之授權，則大法官所應動用之審查標準亦應為授權明確性之要求，而非憲法第二

---

（註二六）廖義男，行政處罰之基本爭議問題，台灣行政法學會 1999 年度論文集，元照出版，頁 284 以下。

十三條所規定之一般法律保留或第十九條所規定之「租稅法律主義」。進一步言之，概括規範之使用固然在稅法簡化及防堵規避行為方面有其一定之功能；惟大法官在推理之過程中對概括條款之使用仍嫌推理不足。就此一概括條款之規定是否意味著對行政機關之授權固無深論，甚至亦未能明確指明規範明確之界限安在。

此外，解釋標的之法律與其他類似案型之關係未做闡明，引用之推論基礎似有類比不當之嫌，甚至在該一授權行為所欲發生之規範效果中「貿易管制」亦非稅法規範除國庫目的之外所考慮之事項。大法官在推理之過程中亦不免暴露出對稅法規範特殊性未予考慮此一問題。況單獨就大法官解釋而論，裁罰行為，能否以概括規範之方式為之甚或容許概括之授權，大法官 521 號解釋之見解似亦與歷來之標準有所出入。吾人當可推知，如此之解釋勢必不可能滿足所有之疑問，則此一問題在稅制上之終局解決，恐仍有待來年。**【財稅研究第 35 卷第 2 期，2003 年 3 月，第 97 頁】**