



* 爭點 *

1-7

預算是法律嗎？效力為何？

一、預算的法律性質

預算指的是國家原則上在一個會計年度內，以收入和支出為中心所訂立的財政計畫，經議會議決而成立，授權並課予政府執行義務之制度⁵⁶。依照預算法第2條之規定，預算案經立法程序而公布者，稱法定預算，而經過立法程序的法定預算，其性質為何，值得討論。

(一) 釋字第391號解釋及釋字第520號解釋⁵⁷

釋字第391號解釋理由書中指出，預算案實質上為行政行為，預算與法律兩者本質上不同，法律是對不特定人之權利義務關係所作之抽象規定，預算案則是以具體數字記載政府機關維持其正常運作及執行各項施政計畫所需之經費，年度實施後即失其效力，兩者規定之內容、拘束之對象及持續性完全不同，但基於民主憲政之原理，預算案須經過立法院審議通過，而具有法律之形式，故學理上有稱為「措施性法律」，有別於通常之法律；釋字第520號解釋則重申措施性法律的意旨。

(二) 學說見解⁵⁸

蔡茂寅老師比較預算與法律的制定程序、名稱、規範形式、構造，以及本質性要素等，認為預算與法律在各方面仍有相當程度的差異，這些差異足以認為預算和法律有別，但不能因此認為預算是行政行為的一種，因為預算仍有經議會決議的民主程序，蔡老師認為採預算法規範說較為妥當。

預算法規範說是預算行政說和預算法律說的折衷，認為預算雖然與法律有別，但仍不失為法規範的一種，對政府有一定拘束力。例如

56 蔡茂寅，預算法之原理，2008年5月初版，頁3。

57 蔡茂寅，預算法之原理，2008年5月初版，頁53-56。

58 蔡茂寅，預算法之原理，2008年5月初版，頁56-65。

就歲入而言，除了指名收入來源外，也產生某種程度限定收入時期的效力；就歲出預算來說，除了限定支出之時期、目的、金額外，主要具有授權的效果。

二、預算的效力——釋字第 520 號解釋⁵⁹

(一) 歲入預算的效力

歲入預算在性質上是對特定年度內國家收入的預估，主要作用在指明歲入來源並預估其金額。國家收入可分為強制性收入和自由性收入，強制性收入對人民財產權造成重大侵害，受法律保留原則拘束，除預算編列外，仍須有法律規定；自由性收入如公營事業收入，則不受法律保留限制，得以法定預算作為財源收入的法源依據。

(二) 歲出預算的效力

預算對於國家財政行為的規範主要在歲出方面，包括：拘束政府支出的金額、目的及時期。在金額方面，雖然歲出預算並不強制機關應全額支出，但有限定最高數額的效力，除非經費流用的例外規定以及預備金外，支出不得逾越歲出預算；在支出的目的方面則受到「目的外使用之禁止」拘束；至於支出之時期，受到單一預算原則及會計年度獨立原則之拘束，歲出之金額原則上應於該年度使用完畢。

(三) 釋字第 520 號解釋

1. 事實背景

民國 89 年政黨輪替後，面臨朝大野小的局面，當年 10 月，行政院秉持著非核家園的理念，決議停建核四，但立法院認為，核四預算已經在立法院通過，行政部門應受到拘束，行政院則認為，立法院議決預算僅屬批准施政計畫的性質，行政院基於憲法規定，享有政策決定權限。

上述兩個憲政機關之間基於職權行使，產生適用憲法的爭議，行政院遂聲請大法官解釋，大法官受理後作成釋字第 520 號解釋。

2. 解釋要旨

大法官在本號解釋重申雖然形式上相當，但法定預算與一般法律案仍不同，法定預算之執行屬行政部門之職責，立法院通過之法

59 蔡茂寅，預算法之原理，2008 年 5 月初版，頁 75-102。

定預算屬於對國家機關歲出、歲入及未來承諾之授權規範，其規範效力在設定執行機關得動支之上限與動支目的、課予執行機關必須遵循預算法規定之會計與執行政序，並受決算程序及審計機關之監督。

主管機關若依職權停止法定預算中部分支出項目之執行，是否違憲或違法，大法官分成三種情況：

(1) 違法	若是維持法定機關正常運作及其執行法定職務之經費，倘停止執行致影響機關存續者
(2) 合法	若非屬國家重要政策之變更且符合預算法所定要件，主管機關依其合義務之裁量，自得裁減經費或變動執行
(3) 應經立法機關參與	至於因施政方針或重要政策變更涉及法定預算之停止執行時，則應本行政院對立法院負責之憲法意旨暨尊重立法院對國家重要事項之參與決策權，依照憲法增修條文第 3 條及立法院職權行使法第 17 條規定，由行政院院長或有關部會首長適時向立法院提出報告並備質詢

行政院會議決議停止執行核四興建，是基於其對儲備能源、環境生態、產業關連之影響，考量決策過程以及停止執行善後處理之複雜性，自屬國家重要政策之變更，行政院應儘速補行上開程序，立法院對行政院之報告有聽取義務。

報告後獲得多數立法委員之支持，即可停止相關預算之執行，若立法院反對或作成其他決議，則應視決議之內容，由各有關機關協商解決方案或根據憲法現有機制選擇適當途徑解決僵局。

3. 學者評析

蔡茂寅老師贊同本號解釋將法定預算視為授權規範的見解，預算的授權性高於其義務性，但也認為應就歲入預算和歲出預算分別討論，不能混為一談。大法官提出的預算不執行的三種情況，蔡老師也分別回應：

(1) 違法	大法官是為避免執行機關「以預算手段達成修法或修憲」的取巧作法，但預算停止執行使機關機能停擺，與機關存續間並無關聯，且以預算手段達到修法目的通常是預算審議機關所為
(2) 合法	預算不執行自得依預算法第 71 條裁減 ⁶⁰ ，歲出預算因估算錯誤或不可抗力而無意識地不執行並無違法之虞；在有意識停止執行的狀況，只要不涉及國家重大政策變更亦不違法
(3) 應經立法機關參與	若行政機關停止執行重大預算而未經立法院參與程序，屬得補正的瑕疵，不論之後立法院參與的結果為何，似無法導出停止執行預算即違法的結論

法定預算是否具有強制行政部門完全執行之效力？老師認為預算執行之權限主要歸屬行政部門，其動支應遵守節約及效率原則，若不完全執行預算亦能達成政策目的，則無不許之理。行政機關不執行法定歲出預算，涉及的問題是預算是否為法律優先原則的「法律」，縱然預算在立法院的三讀程序與法律相同，但其拘束

60 預算法第 71 條：「預算之執行，遇國家發生特殊事故而有裁減經費之必要時，得經行政院會議之決議，呈請總統以令裁減之。」

力與法律仍有所不同。

釋字第391號解釋理由書：「預算案亦有其特殊性而與法律案不同：法律案無論關係院或立法委員皆有提案權，預算案則祇許行政院提出，此其一；法律案之提出及審議並無時程之限制，預算案則因關係政府整體年度之收支，須在一定期間內完成立法程序，故提案及審議皆有其時限，此其二；除此之外，預算案、法律案尚有一項本質上之區別，即法律係對不特定人（包括政府機關與一般人民）之權利義務關係所作之抽象規定，並可無限制的反覆產生其規範效力，預算案係以具體數字記載政府機關維持其正常運作及執行各項施政計畫所須之經費，每一年度實施一次即失其效力，兩者規定之內容、拘束之對象及持續性完全不同，故預算案實質上為行政行為之一種，但基於民主憲政之原理，預算案又必須由立法機關審議通過而具有法律之形式，故有稱之為措施性法律（Massnahmegesetz）者，以有別於通常意義之法律。」



研深
爭點

超徵還稅於民？

民國（下同）110年和111年，我國稅賦收入皆超過歲入預算4,000多億元，「還稅於民」的輿論再起，112年初，執政黨順應民意，提出《疫後強化經濟與社會韌性及全民共享經濟成果特別條例》，拍板每人普發現金6,000元。

114年，在野黨立委主導下，立法院通過《因應國際情勢強化經濟社會及民生國安韌性特別條例》，因應川普關稅政策的影響（還有大8免浪潮），規定行政院應於該年10月底前普發現金一萬元，從疫情期間到現在，發錢好像要變成這個國家的常態。

但「超徵」到底是什麼，這邊摘一段蔡茂寅老師書裡的文字：「歲入預算所列的金額仍只是對該年度可能收入的估計，其效力無非在提示歲入機關的工作目標，而無真正的授權或限制意義。換言之，歲入預算既無真正賦予歲入機關財政權之效力，則實際歲入超過預算金額固無違法之處，甚至多多益善；不足預算

金額之歲入亦只意味預算編列不夠精確或經濟景氣惡化太劇，而不至於構成追究歲入官員法律責任的事由⁶¹。」

與其說是超徵，更精確的說法應該是「歲入估算不夠精確」，至於稅收超過歲入預算該怎麼辦，立法者有一定的形成自由，不過除了政治決策外，也應該遵守財政法的財政民主原則和財政健全原則。

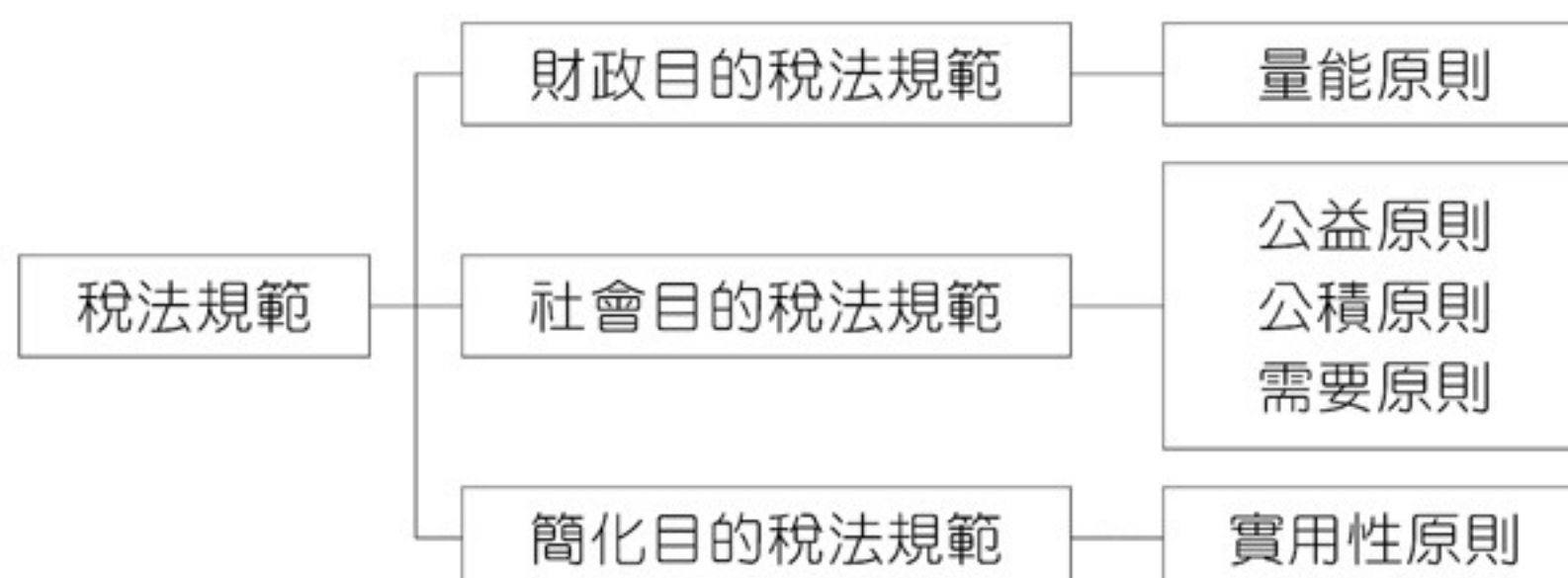


作者馬後炮

Chapter 1 的重點是稅與非稅公課的區別，國考和研究所考試每隔幾年就會出一次，出題頻率算高，準備起來蠻划算的。另外，民國 113 年後的臺灣處在分立政府的狀態，中央與地方財政權的劃分，還有預算審議的爭議都是熱門的時事議題，很有機會成為研究所的考題，有意報考稅法組的讀者宜多加注意。

61 蔡茂寅，預算法之原理，2008 年 5 月初版，頁 77。

學理上將稅法規範分為財政目的稅法規範、社會目的稅法規範和簡化目的稅法規範，除了最上位的量能課稅原則和稅捐法定原則外，社會目的稅法規範和簡化目的稅法規範也有個別應適用的原則。此外，憲法位階的比例原則、正當法律程序原則和社會國原則當然也適用在稅法領域。



* 爭點 *

2-1

怎麼課稅才公平？——量能課稅原則

納稅者權利保護法第5條

納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。

一、量能原則的內涵

量能原則為平等原則在稅法的具體化，是稅法的指導性原則，其要求稅捐負擔範圍，應依納稅義務人經濟上所負擔之能力決定，而用來衡量納稅義務人經濟上負擔能力的指標則包括所得、財產和消費¹。

與量能原則相對者為量益原則，量益原則適用在受益負擔上，人民依其受益程度負擔稅捐，但稅捐與規費或受益費不同，稅捐屬於無對待的金

1 陳清秀，稅法總論，2025年9月十三版，頁30。

錢給付，原則上應適用量能原則²。量能原則可分為垂直的量能和水平的量能，前者是指須扣除最低生存所需費用後，剩餘之費用才具負擔能力，始能課稅；後者則是指相同負擔能力的人，應負擔相同數額的稅捐³。

憲法法庭 113 年憲判字第 11 號判決理由

根據歷來司法院解釋所形成之規則，就平等權於租稅領域之適用，可具體化為如下標準：租稅立法對人民所課予之稅捐債務，原則上應符合人民實際上之稅捐負擔能力（司法院釋字第565號解釋參照），即量能課稅原則。

二、量能原則的子原則

（一）客觀淨所得原則

所得稅法第24條第1項

營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。

客觀淨所得原則係指納稅義務人的各項收入，應先減除為獲得收入所支出之必要費用及損失，其餘可支配的所得才是應稅所得⁴。換言之，客觀淨所得的內容有兩個意義，第一是收入應減除成本及必要費用；第二是應容許納稅義務人盈餘和虧損併計，計算後的淨額才

2 陳清秀，稅法總論，2025年9月十三版，頁38。

3 葛克昌，房地合一稅及其憲法課題，財稅法基本問題——財政憲法篇，2020年5月三版，頁721。

4 葛克昌，所得稅與憲法，2009年2月三版，頁91。