

## 釋字第 0 三號解釋 不同意見書

大法官 林錫堯

本件多數意見認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得稅適用標準第 2 條第 1 項第 8 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（以下簡稱「上述系爭決議內容」），違反憲法第 19 條租稅法律主義，其主要理由在於：上述系爭決議內容，「否准法律所定得為扣除之成本費用，與上開所得稅法第二十四條第一項前段之規定不符，無異以命令變更法律所規定之稅基」。

本席則認為，上述系爭決議內容，僅係主管機關就所得稅法第 24 條第 1 項前段所稱「以其本年度收入總額減除各項成本費用」之規定，如何計算成本費用之問題，本於職權，參酌所得稅法有關規定（如所得稅法第 51 條、第 4 條第 1 項第 13 款免納所得稅規定及其授權訂定之教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準等規定）及租稅公平原則等，所表示之法律見解，姑不論其見解是否正確、有無違反所得稅法第 24 條第 1 項前段規定（按是否正確？有無違反？本文不予討論），縱屬不正確或有所違反，充其量僅係命令牴觸法律之問題<sup>1</sup>，且上述系爭決議內容並未變更法律（尤其

<sup>1</sup> 按憲法第 171 條第 1 項：「法律與憲法牴觸者無效。」第 172 條：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」依此規定，命令牴觸法律時，未必牴觸憲法，命令有無牴觸憲法，仍須依憲法判斷之。因此，縱認行政規則牴觸所得稅法第 24 條第 1 項前段規定，未必違反租稅法律主義，其是否違反租稅法律主義，仍須依憲法上租稅法律主義之規範內涵判斷之。

所得稅法第 24 條第 1 項前段) 所規定之稅基，而是對法律已規定之稅基表示之法律見解，故不能逕認其違反憲法第 19 條租稅法律主義。換言之，上述系爭決議內容應不生是否違反租稅法律主義之問題。

另關於多數意見認臺北高等行政法院 95 年度訴字第 3103 號判決(下稱系爭判決)已實質援用上述系爭決議內容 3 乙節，本席認為，其認定實質援用，不僅未符合過去釋憲實務所採行實質援用之判斷標準，亦未說明理由，不無率斷之嫌。

茲分別詳述理由如下：

- 一、司法院大法官於釋憲實務闡述憲法第 19 條之租稅法律主義，並以之作為行政命令是否違憲之審查基準時，當係以「應以法律或法律明確授權之法規命令規定之事項，不得以施行細則、職權命令、行政規則或其他行政命令規定」，為其論述基調。而對於釋示租稅法規之行政規則(或稱解釋令函、解釋性規定)是否違反租稅法律主義之審查，亦以能論證該行政規則之規定內容，於規範層次上，已達於「增加法律所無之租稅義務」或「增加法律規定所無之要件」之程度，始得認其違反租稅法律主義而違憲：

按司法院大法官於釋憲實務上闡述憲法第 19 條之租稅法律主義，並以之作為行政命令<sup>2</sup>是否違憲之審查基準時，當

<sup>2</sup> 按行政命令之種類主要有法規命令(行政機關依法律授權訂定)職權命令(行政機關依職權訂定)行政規則(其定義詳行政程序法第 159 條)三種。其中，法規命令又可區分為「法律明確授權之法規命令」與「法律概括授權之法規命令(如施行細則)」。司法院解釋之各該案件，其解釋客體可能針對不同種類之行政命令而解釋，故其有關租稅法律主義之闡述，可能因涉及不同解釋客體而有不同之論述模式，例如：釋字第 650 號係以營利事業所得稅查核準則第 36 條之 1 第 2 項規定，欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第 19 條規定之意旨不符。而該查核準則(81 年 1 月 13 日修正

係以「應以法律或法律明確授權之法規命令規定之事項，不得以施行細則、職權命令、行政規則或其他行政命令規定」，為其論述基調，堪認與法律保留原則同其意義，僅係在租稅法之領域內發展較具體之內容而已。而其發展沿革，先是建立租稅法律主義適用範圍與列舉應以法律規定事項之目錄（於法律保留原則之適用上則稱之為「法律保留事項」，均係以抽象概念描述之），並逐步視釋憲客體之性質而擴大其目錄。繼而以一定之模式，審查行政機關釋示租稅法規之行政規則（或稱解釋令函、解釋性規定）之規範內容，是否欠缺法律或法律明確授權之法規命令之依據，以及是否對人民增加法律所無之租稅義務或增加法律規定所無之要件。審查結果倘若如是，則認該釋示租稅法規之行政規則違反租稅法律主義而違憲，否則即不違反租稅法律主義。因上述基調，使租稅法律主義之適用，符合憲法第 19 條規定『人民有依法律納稅之義務』之本旨，並使憲法與稅法之規範範疇有所分別，且可劃清大法官釋憲與行政法院法官裁判之職權與功能。

考大法官於釋憲實務上闡述租稅法律主義之沿革，就建立租稅法律主義適用範圍與列舉應以法律規定事項之目錄而言，除於司法院釋字第 151 號、167 號、173 號、195 號、198 號揭示租稅法律主義或直接適用憲法第 19 條外，於釋字第 210 號指出：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十

---

發布)屬職權命令，故解釋理由書敘明：「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之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範」等語，此一論述，當僅適用於職權命令（於釋字第 657 號亦將相同論述適用於施行細則），但不宜適用於行政規則，蓋職權命令與行政規則之性質、功能與得規範內容等，均有不同，其違憲審查模式即有分別，不宜混為一談。關於行政規則之違憲審查模式，詳後述。

九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨，將納稅及免稅均納入租稅法律主義之適用範圍，並說明租稅法律主義之基本觀念。繼而於釋字第 217 號指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，乃在揭示『租稅法律主義』，其主要意旨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，課徵租稅固不得違反上述意旨，惟關於個別事件課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，則屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍」，開始列舉應以法律規定之事項，並釐清租稅法律主義之適用範圍。復於釋字第 346 號指出：「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」，承認法律明確授權之法規命令亦得就應以法律規定之有關納稅義務事項為規定。其後例如（以下皆舉例說明，詳見附件「司法院大法官釋憲實務闡述租稅法律主義一覽表」）於釋字第 367 號更指明：「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、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義」，進而以命令變更法律規定之納稅義務主體為由，認命令違反租稅法律主義<sup>3</sup>。於釋字第 413

<sup>3</sup> 本號解釋係以營業稅法第 2 條第 1 款 第 2 款規定，銷售貨物或勞務之營業人、進口貨物之收貨人或持有人為營業稅之納稅義務人，依同法第 35 條之規定，

號又指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民祇有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目而負繳納義務或享受優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令取代法律或作違背法律之規定，迭經本院釋字第二一七號、第三六七號及第三八五號等著有解釋。判例當然亦不得超越法律所定稅目、稅率、稅捐減免或優惠等項目之外，增加法律所無之規定，並加重人民之稅負，否則即有違憲法上之租稅法律主義」。於釋字第 622 號指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，否則即有違租稅法律主義」。

另關於應以法律規定事項之目錄，於釋憲實務上，亦視需要擴大列舉，除上述各號解釋外，例如：於釋字第 640 號指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為

---

負申報繳納之義務。同法施行細則第 47 條關於海關、法院及其他機關拍賣沒收、沒入或抵押之貨物時，由拍定人申報繳納營業稅之規定，暨財政部發布之「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 項有關不動產之拍賣、變賣由拍定或成交之買受人繳納營業稅之規定，違反上開法律，變更申報繳納之主體。準此，上開規定違反租稅法律主義之理由，係於規範層次上，以行政命令規定買受人為納稅義務主體，已明顯以命令變更法律規定之納稅義務主體。

不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義」，近則於釋字第 692 號指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定」。

綜上所述，釋憲實務上審查行政命令是否違反租稅法律主義之發展，大致未脫離「應以法律或法律明確授權之法規命令規定之事項，不得以施行細則、職權命令、行政規則或其他行政命令規定」此一論述基論。

又釋憲實務上，對於釋示租稅法規之行政規則（或稱解釋令函、解釋性規定，乃行政命令之一種）是否違反租稅法律主義之審查，於釋字第 210 號雖已指出財政部函與當時有效之獎勵投資條例「各種利息」之明文規定不合，有違憲法第 19 條租稅法律主義之本旨等語，但仍未建立一般性審查模式。一般性審查模式之建立，大致可區分為兩種模式：

第一種審查模式，始於釋字第 420 號指出：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之」<sup>4</sup>，其後於釋字第 438 號、第 460 號、第 496 號、第 506 號、第 597 號、第 625 號相繼引用，近則於釋字第 700 號指明：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以

<sup>4</sup> 本號解釋客體係行政法院之決議，但上開一般性論述，亦適用於解釋客體係解釋性規定之情形。

行政命令為必要之釋示。故主管機關本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無牴觸」。上述各號解釋，多屬認定系爭解釋函合憲之結論（僅第 625 號認定財政部函不符實質課稅之公平原則<sup>5</sup>）。

至第二種審查模式，較早於釋字第 607 號明白指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定。但法律規定之內容不能鉅細靡遺，故主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，自得為必要之釋示。其釋示如無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的，即與租稅法律主義尚無違背」<sup>6</sup>，近則於釋字第 692 號指出：「主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許」。此外，於釋字第 635 號、第 660 號、第 674 號、第 685 號、第 693 號亦均沿用此種模式。其中解釋結論有違憲者，即第 674 號、第 692 號，其主要理由：或以系爭解釋函增加法律所無之租稅義務，或以系爭解釋函增加法律規定所無之要件等語。其餘各號解釋結論係認系爭解釋函合憲，其主要理由：或以符

---

<sup>5</sup> 按租稅法律主義與租稅公平原則於憲法上之位階關係為何？二者係各自獨立之憲法上原則，或租稅公平原則係租稅法律主義內涵之一部分？仍待釋憲實務釐清。

<sup>6</sup> 釋字第 267 號曾指出：「人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定。所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。惟法律條文適用時發生疑義者，主管機關自得為符合立法意旨之闡釋。」但本號係認財政部函作為認定事實之準則，未逾越法律之規定。

合立法意旨，或以未逾越對人民正當合理之稅課範圍，或以與法律意旨無違，符合一般法律解釋方法，並未增加法律所未規定之租稅義務（或並未增加法律或法律授權訂定之命令所無之限制）等語（詳見附件「司法院大法官釋憲實務闡述租稅法律主義一覽表」）。

綜上所述，行政機關本得依其法定職權解釋租稅法規（行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款稱之為「解釋性規定」，又稱釋示法規之行政規則或解釋令函），此種「解釋性規定」係屬行政規則而僅具內部效力，僅在一定條件下具有間接對外效力，且對法院沒有拘束力，但仍屬大法官違憲審查之客體。於認定其違反租稅法律主義而違憲時，依上述模式審查，係以該「解釋性規定」內容，未「秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之」，以及因而「增加法律所無之租稅義務」或「增加法律規定所無之要件」（按租稅義務或租稅要件，均屬應以法律或法律明確授權之法規命令規定之事項）。必二者兼而有之，始稱該「解釋性規定」違反租稅法律主義而違憲。而上述必須「解釋性規定」達於「增加法律所無之租稅義務」或「增加法律規定所無之要件」之違憲要件，正屬租稅法律主義與法律保留原則同其意義之所在，當亦屬憲法第 19 條規定之本旨。且如此操作租稅法律主義，係著眼於「解釋性規定」之內容，於規範層次上，是否達於上述程度而定，並非僅著眼於個案計算課稅結果之不利即逕予認定違反租稅法律主義而違憲，亦因此，始與大法官職掌規範違憲審查之地位與功能相稱。顯然不能僅因行政機關所持法律見解與法律規定有所牴觸，或與大法官所持法律見解不同，甚或僅因個案計算課稅結果之不利而未就規範層次為如何違憲之論證，即逕認該「解釋性



規定」之行政規則違反租稅法律主義而違憲。對此等單純法律見解或法律適用不正確之糾正與救濟，應由行政法院經由行政訴訟程序以裁判為之，大法官當僅守規範違憲審查者之角色與職掌，不應介入。

二、上述系爭決議內容，僅係主管機關本於職權，就所得稅法有關規定所表示之法律見解，姑不論其見解是否正確，縱其見解與所得稅法有關規定不符，充其量僅係命令牴觸法律之問題，並未變更法律（尤其所得稅法第 24 條第 1 項前段）所規定之稅基，應不生是否違反租稅法律主義之問題：

多數意見當已體認，本件既不能僅以上述系爭決議內容違反所得稅法第 24 條第 1 項前段規定，即逕指其違反租稅法律主義，又欠缺理由足認上述系爭決議內容有「增加法律所無之租稅義務」或「增加法律規定所無之要件」之意義，乃轉而以上述系爭決議內容「無異以命令變更法律所規定之稅基」為由，認其違反租稅法律主義。

對此，本席不免要問：司法院大法官於釋憲實務上闡述憲法第 19 條之租稅法律主義時，所列各種「應以法律或法律明確授權之法規命令規定之事項」中，所謂之「稅基」，究何所指？究係適用於通案之抽象規定？抑或個案具體金額？所得稅法既已明文規定稅基，上述系爭決議內容僅係行政機關表示法律見解之一種行政規則（不直接對外發生法規範效力之解釋性規定，行政程序法第 159 條參照），其內容何以能變更法律所規定之稅基？均未見多數意見詳細論述。

我國釋憲實務首次出現「稅基」二字，係於本院釋字第 415 號解釋理由書。該號解釋理由書第一段謂：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指稅捐主體、稅捐客

體、稅基及稅率等稅捐構成要件，均應以法律明定之。」而首次將稅基二字納入解釋文，係於釋字第 597 號解釋<sup>7</sup>。其後多號解釋<sup>8</sup>闡述租稅法律主義時，僅認稅基應以法律定之，並未說明其概念。縱於釋字第 657 號解釋理由書中論以稅基應有租稅法律主義之適用<sup>9</sup>，仍無法明確描繪稅基之輪廓。

學者有謂<sup>10</sup>，稅基（Die Steuerbemessungsgrundlage）乃對於稅捐客體整體，以金額、數量或件數加以數量化，此類金額、價額或數量等即稱為稅基。在所得稅，稅基為所得金額；在營業稅，為銷售貨物或勞務之對價金額等語。惟如將此種概念，移植至釋憲實務所稱應以法律規定之「稅基」，豈不要求所得金額、銷售貨物或勞務之對價金額等數量化之金額、價額或數量等，均應以法律規定？然法律並不適宜也不可能對於個別案件應繳納多少金額有所規定，此並不符法律為抽象規範之本質，故將上述概念移植至釋憲實務所稱應以法律規定之「稅基」，其不合理且非釋憲者本意，至為明顯。故論者另有謂：在法規範上，稅基之作用主要在於以稅基來計算稅額，故亦有將稅基稱為「課稅計算基礎」或「課稅標準」者等語<sup>11</sup>。是以，吾人相信，釋憲實務所稱應以法

<sup>7</sup> 釋字第 597 號解釋文：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。」

<sup>8</sup> 如釋字第 607 號、第 615 號、第 640 號等

<sup>9</sup> 釋字第 657 號解釋理由書第二段：『所得稅法第二十二條第一項前段規定：「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制」，中華民國六十六年一月三十日修正公布之同法第二十四條第一項規定：「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。」係就公司組織之營利事業，應採用之會計基礎及收入與成本費用配合原則之所得額計算方式，以法律明定之，並未規定營利事業帳載應付未付之費用，倘經過一定期間未為給付，不問債務是否消滅，即一律應轉列營利事業之其他收入，而費用轉列收入涉及所得稅稅基之構成要件，應有租稅法律主義之適用。』

<sup>10</sup> 陳清秀，《稅法總論》，元照，2006 年 10 月，四版，頁 353。

<sup>11</sup> 吳金柱，《所得稅法之理論與實用》（上），五南，2008 年 4 月，頁 485。

律規定之「稅基」，宜指如何計算應繳納稅金額所依據之「規定」而言，如此才能依租稅法律主義要求稅基應由法律規定。簡言之，對於稅基的理解，或可能因財政學、稅法學、會計學等有所差異，惟於釋憲實務之操作上，所稱應以法律規定之「稅基」，應從抽象規範上加以理解。

法律規定之「稅基」既屬抽象之規範（如所得稅法第 24 條第 1 項前段規定），則於其適用於個案時，即可能面臨多義而必須加以解釋之情形，於此情形，倘主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定，而為必要之釋示時<sup>12</sup>，採用「某一見解」，事後經有權機關認定以「另一見解」為適當，此時殊難逕認原採之「某一見解」違反租稅法律主義。換言之，當租稅法律之闡釋容有不同見解時，主管機關依職權對各該法律表示其見解，如尚未達於「未秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之，且增加法律所無之租稅義務或增加法律規定所無之要件」之程度，則應單純屬於法律見解之不同或不正確，殊難因主管機關採行不同或不正確之法律見解而逕認其見解違反租稅法律主義，否則，不僅使主管機關對於租稅法律之解釋，皆可能發生有無違反租稅法律主義之疑義，且將因大幅擴張租稅法律主義之適用範圍，混淆違憲與單純違反法律之界線，而使大法官之行使職權介入行政法院之職權範圍，此當非憲法第 19 條規定之本旨，亦不符憲法設置大法官之意義與功能。

因此，上述系爭決議內容，僅係主管機關依職權對成本如何計算之法律見解，並未涉及「抽象規範」（即稅基）之變更，只有採取不同見解後的個案計算稅額之不同，在抽象規範上，應以法律規定且法律已規定之「稅基」，並未因法

---

<sup>12</sup> 釋字第 607 號解釋理由書第一段參照。

律見解之選擇而有所改變，亦未增加法律所無之租稅義務或增加法律規定所無之要件。是故，本件根本不存在所謂「以命令變更法律所規定之稅基」之情形，自不生違反租稅法律主義之問題。

### 三、多數意見超脫以往釋憲實務所採行之「實質援用」判斷標準，而毫無理由地認定有實質援用之情形，殊不足取。

關於多數意見於解釋理由書第一段認為，臺北高等行政法院 95 年度訴字第 3103 號判決（下稱系爭判決）理由中雖未明確援用系爭決議內容 3，但由其所持法律見解判斷，應認其已實質援用，應併予受理（本院釋字第 399 號、第 582 號、第 622 號、第 675 號、第 698 號解釋參照）等語。本席認為多數意見如此認定實質援用，不僅未符合過去釋憲實務所採行實質援用之判斷標準，亦未說明理由，不無率斷之嫌。茲詳細說明如下：

本席曾於釋字第 698 號解釋協同意見書中提及，先前釋憲實務採取「實質援用」之概念，主要係為適度擴張審查範圍及於確定終局裁判「未直接適用」之法令<sup>13</sup>。在此理解下，自應謹慎判斷有無實質援用之情形，否則將可能因標準模糊不明或過於寬鬆<sup>14</sup>，而使違憲審查機關面臨標準浮動之批評，亦大大減損解釋之審慎性。在釋憲實務的操作上，實質援用應限於（1）確定終局裁判之理由內所敘明之法律見解，

<sup>13</sup> 重要關聯性及實質援用的操作，使違憲審查機關可擴張審查客體之範圍。可參見：吳信華，大法官案件審理中的「實質適用」與「重要關聯性」，月旦法學教室第 89 期，2010 年 3 月，頁 8-9。在釋字第 582 號解釋中採用了實質援用，使違憲審查機關可審查未被直接援用之判例，從另一種角度觀察，等同直接以法院裁判作為審查對象。可參見：吳信華，「法院裁判」作為大法官違憲審查的客體，收錄於氏著《憲法訴訟專題研究（一）「訴訟類型」》，自刊，2009 年 10 月，頁 47。

<sup>14</sup> 吳信華，人民聲請釋憲「裁判上所適用」之法令，月旦法學教室第 40 期，2006 年 2 月，頁 8-9。

實際上與該判例之判例要旨之形式及內容俱相符合；及（2）確定終局裁判中之若干用語與相關判例意旨相同，此二種情形<sup>15</sup>。

多數意見係由系爭判決「所持法律見解判斷」，逕認有實質援用系爭決議內容 3 之情形。但如仔細比對系爭判決所論述之內容<sup>16</sup>與爭決議內容 3 之內容<sup>17</sup>，前者係以實質課稅之公平原則作為主要之論述依據，而後者僅表示法律見解之結論，並未說明其立論依據。按行政法院法官依據法律獨立審判（憲法第 80 條），本得依據憲法或法律表示其見解，而不受行政規則（行政機關解釋令函）之拘束。系爭判決所論述之內容，恰足以顯示此一憲法規定之意旨，多數意見究意憑

<sup>15</sup> 可參閱相關學者整理之見解：楊子慧，人民聲請釋憲程序之理論與實務，收錄於氏著《憲法訴訟》，元照，2008 年 4 月，頁 271。吳信華，「人民聲請釋憲」；各項程序要件（下），月旦法學教室第 72 期，2008 年 10 月，頁 44。

<sup>16</sup> 僅摘錄相關內容，為方便閱讀而將部分文字粗體表示：「六、經查：（五）本件兩造不爭原告所列報的折舊費用，係就其財產目錄及資產負債表所列之固定資產依其耐用年限而予以提列者，就一般情形而言，就其已耗之成本固應准許轉為費用，以與其所產生之收益相配合。然而，本件要續予論究者，在於原告支出之成本是否已經在以前年度被認列費用？（六）查原告 82 至 85 年度支出，因未符合免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款前段規定，用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入 70% 之規定，乃報經衛生署轉請財政部核准其結餘經費合計 2,041,678,469 元，分別留供 83、84-86、85-86 及 86 年度依計畫使用，已如理由四（一）所述；而原告主張之折舊費用，即係以上開結餘經費購置之固定資產所攤銷者，亦如理由四（二）所述，且均為兩造所不爭，因此可見上開用以購置固定資產之結餘款，係本來在 82 至 85 年度未實際支出之費用，依法本不得列為費用列報，而應按減除其實際支出費用後之餘額納稅，惟因免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款但書「但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」之規定，而准其保留至以後年度支出，因此在 82 至 85 各該年度，這些未實際支出之數額，已當作支出費用經被告同意認列了，易言之，就系爭固定資產而言，其已耗成本早在其購置之前即已被全數認列為費用，因此縱使其未來可以產生收益，亦無從亦不得再攤入各使用期間，原告再主張 92 年度折舊費用之認列，無異將一項費用支出，對應二收入，重複減除，有違實質課稅之公平原則。

<sup>17</sup> 系爭決議內容 3：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」

何理由認定行政法院法官作成系爭判決時有實質援用上述系爭決議內容 3 之情形？

再從多數意見引用本院先前採用實質援用概念之相關解釋（本院釋字第 399 號、第 582 號、第 622 號、第 675 號、第 698 號解釋）檢視，本案與相關解釋之實質援用情形，全然不同：

- (1) 系爭判決既未有如釋字第 582 號所稱「裁判之依據與各該判例意旨形式及內容，俱相符合」之情形；亦未存有如釋字第 622 號所稱「論述及其所使用之文字，俱與該決議之內容相同」之現象；且不屬於釋字第 675 號所稱「引用相關函之說明，而該函亦係依據系爭規定，進而以確定終局判決已援用系爭規定作為判決理由之基礎」之範疇；復無如釋字第 698 號所稱，已廢止之函釋「內容實質上為確定終局判決時已發布實施之系爭令所涵括，應認系爭令業經確定終局判決實質援用」之情形。
- (2) 雖然釋字第 399 號解釋有稱「判決理由中雖未明確指出具體適用何項法令，但由其所持法律見解，可判斷該項判決係以相關函釋為判決基礎」等語，但如檢視其解釋文所示：「內政部中華民國六十五年四月十九日台內戶字第六八二二六六號函釋『姓名不雅，不能以讀音會意擴大解釋』，與上開意旨不符，有違憲法保障人格權之本旨，應不予援用。」再仔細研究其原因案件之確定終局判決（行政法院八十三年度判字第九四八號）理由敘明：「按命名文字字義粗俗不雅者，得申請改名，固為姓名條例第六條第一項第六款所明定。惟所謂命名文字字義粗俗不雅，係指文字字義粗

俗欠雅而言，不能以其讀音會意擴大解釋，而謂為粗俗不雅。」故上開釋字第 399 號解釋，顯係因確定終局判決所表示之法律見解中，有與內政部解釋函之用語相同之敘述，而認該判決已實質援用內政部解釋函。本案則未具備這些條件，如何認定系爭判決有實質援用上述系爭決議內容 3 之情形？

綜上所述，本案多數意見忽視系爭判決係以「實質課稅之公平原則」作為論述依據，而與上述系爭決議內容 3 顯然不同；另其雖以過去認定有實質援用之解釋先例作為依據，本案情形卻又不符合各該解釋先例憑以認定有實質援用之情形或條件，如此恰足以否定其所稱「由其所持法律見解判斷，應認其已實質援用」之說法。多數意見顯已超脫以往釋憲實務所採行之實質援用判斷標準，而毫無理由地認定本案有實質援用之情形，殊不足取。

附件

司法院大法官釋憲實務闡述租稅法律主義一覽表

釋字	闡述租稅法律主義	違憲與否	適用情形 (含違反租稅法律之簡要理由)
151	解釋文：查帳徵稅之產製機車廠商所領蓋有「查帳徵稅代用」戳記之空白完稅照，既係暫代出廠證使用，如有遺失，除有漏稅情事者，仍應依法處理外，依租稅法律主義，稅務機關自不得比照貨物稅稽徵規則第一百二十八條關於遺失查驗證之規定補徵稅款。	監 察 院 聲 請	首先揭示租稅法律主義
167	解釋文：有限公司依公司法規定變更其組織為股份有限公司，其法人人格之存續不受影響，就該公司之不動產權利變更為股份有限公司之名義時，無契稅條例第二條第一項之適用，依租稅法律主義，自不應課徵契稅。但非依法變更組織者，其不動產權利之移轉，不在此限。	監 察 院 聲 請	
173	理由書：財政部(六七)臺財稅第三四八九六號函 其理由雖有未洽，但關於向無償移轉而取得所有權人徵收土地增值稅之部分，核與土地稅法第五條第一項第二款及同條第二項規定並無不符，自不受上開施行細則規定之影響，亦難認為與憲法第十九條有所牴觸。	合憲	財政部函關於徵收土地增值稅之部分，與土地稅法規定並無不符
195	理由書：中華民國六十七年之獎勵投資條例施行細則第二十五條第二項規定 意義有欠明晰，致適用此項施行細則，易於導致所得稅法第十五條「納稅義務人之配偶 有前條各類所得者，應由納稅義務人合併申報課稅」規定之誤用；使分別依法請准投資之夫妻，必須就其投資事業分配之盈餘所得，	合憲	施行細則之規定，有欠明晰，易滋誤用，致與獎勵投資條例之立法精神有所不符，惟尚不發生牴觸憲法第十九



	合併申報所得稅，增加投資人之稅負，與上開獎勵投資條例之立法精神有所不符，惟尚不發生牴觸憲法第十九條之問題。		條之問題。
198	理由書：按憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，乃揭示「租稅法律主義」之原則。	合憲	法律明定相關意義，符合租稅法律主義本旨
210	<p>解釋文：中華民國六十九年十二月三十日修正公布之獎勵投資條例第二十三條第三項第一款，關於限額免納所得稅之利息，而中華民國七十年八月三十一日發布之獎勵投資條例施行細則第二十七條認該款「所稱各種利息，包括公債、公司債、金融債券、金融機構之存款及工商企業借入款之利息」，財政部(七〇)台財稅字第三七九三〇號函並認「不包括私人間借款之利息。」縱符獎勵投資之目的，惟逕以命令訂定，仍與當時有效之首述法條「各種利息」之明文規定不合，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨。</p> <p>理由書：按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。</p>	違憲	命令及財政部函訂定與法律不合之規定
217	理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，乃在揭示「租稅法律主義」，其主要意旨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，課徵租稅固不得違反上述意旨，惟關於個別事件課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，則屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。	合憲	課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，不屬租稅法律主義之範疇
219	解釋文：財政部中華民國六十五年十月十六日修正	合憲	財政部函依法律意旨

	<p>發布之海關管理貨櫃辦法，其第十六條係依關稅法第三十條盛裝貨物用之容器進口後在限期內復運出口者免徵關稅，及同法第四條貨物之持有人為納稅義務人之意旨而訂定。此種貨櫃如未於限期內復運出口，則向該貨櫃本身進口當時為其持有人之運送人或其代理人課徵關稅，與憲法第十九條租稅法律主義並無牴觸。</p> <p>理由書：財政部於中華民國六十五年十月十六日修正發布海關管理貨櫃辦法，其第十六條有關貨櫃進口須由其運送人或其代理人向海關簽具貨櫃常年保結，保證於進口後六個月內或海關核定之日期前退運出口，逾期應由運送人或其代理人於三個月內繳納其進口稅捐之規定，係依據上開關稅法第三十條及同法第四條之意旨而訂定，與國際貨櫃報關慣例一致 與憲法第十九條租稅法律主義並無牴觸。</p>		<p>訂定，與租稅法律主義並無牴觸</p>
221	<p>解釋文：遺產及贈與稅法施行細則第十三條規定：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。」旨在貫徹遺產及贈與稅法第一條及第十七條第一項第八款之規定，以求認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第十九條並無牴觸。</p> <p>理由書：因此為貫徹該第一條及第十七條第一項第八款之規定，同法施行細則第十三條乃規定 旨在兼顧繼承人之利益及認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第十九條並無牴觸。</p>	合憲	<p>命令未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第十九條並未牴觸</p>

241	<p>解釋文：財政部中華民國六十六年七月二十五日台財稅字第三四八一九號函 上開財政部函符合前述法條之立法意旨，於租稅法律主義及公平原則無違，並不牴觸憲法。</p> <p>理由書：財政部中華民國六十六年七月二十五日台財稅字第三四八一九號函，認為繼承亦屬土地移轉方式之一種，與財產權主體變更即為權利移轉之概念相符，其所稱： 即係基於前述旨趣，符合首揭法條之立法意旨，於租稅法律主義及公平原則無違，並不牴觸憲法。</p>	合憲	財政部函與符合法律意旨，於租稅法律主義及公平原則無違。
257	理由書：其原所課徵者，既屬法有明文之冷暖氣機類之貨物稅，並未新增稅目或變更原定稅率，無加重人民納稅義務之虞，上述規則亦為簡化稽徵手續、防止逃漏稅捐及維持課稅公平所必要，與憲法第十九條尚無牴觸。	合憲	行政規則並未新增稅目或變更原定稅率，無加重人民納稅義務之虞
267	理由書：人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定。所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。惟法律條文適用時發生疑義者，主管機關自得為符合立法意旨之闡釋。	合憲	財政部函作為認定事實之準則，未逾越法律之規定
296	解釋文：財政部中華民國六十六年十一月二日臺財稅字第三七三六五號函釋尚未逾越所得稅法之規定，與憲法第十九條並不牴觸。	合憲	財政部函未逾越所得稅法之規定
315	解釋文：行政院中華民國五十六年十二月七日台經字第九四九四號令及財政部同年月十日台財稅發字第一三〇五五號令乃釋示，非生產事業之上述溢額所得並無免稅規定，不在免稅之列，與憲法所定之租稅法律主義尚無牴觸。	合憲	行政院令及財政部令符合法律規定意旨
346	解釋文：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	合憲	法律關於徵收教育捐之授權規定合於目的

	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。		特定 內容具體及範圍明確之授權要件
361	理由書：行政院於七十七年五月三十日修正發布之所得稅法施行細則第十七條之二規定「與租稅法定主義並無違背。」	合憲	命令與租稅法定主義無違
367	<p>解釋文： 同法施行細則第四十七條關於海關、法院及其他機關拍賣沒收、沒入或抵押之貨物時，由拍定人申報繳納營業稅之規定，暨財政部發布之「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」第二項有關不動產之拍賣、變賣由拍定或成交之買受人繳納營業稅之規定，違反上開法律，變更申報繳納之主體，有違憲法第十九條及第二十三條保障人民權利之意旨，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失其效力。</p> <p>理由書：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、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義，業經本院釋字第二一七號及第二一〇號著有解釋。</p>	違憲	命令及財政部要點變更法律規定之納稅義務主體
369	解釋文：憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。	合憲	法律將稅率等加以規定符合租稅法律主義
385	理由書：憲法第十九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。	合憲	財政部函本於法律適用之整體性

397	<p>解釋文：財政部中華民國七十五年二月二十日台財稅字第七五二一四三五號令發布之「兼營營業人營業稅額計算辦法」係基於營業稅法第十九條第三項具體明確之授權而訂定，並未逾越法律授權之目的及範圍，與租稅法律主義並無牴觸。</p>	合憲	財政部函並未逾越法律授權之目的及範圍
413	<p>理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民祇有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目而負繳納義務或享受優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令取代法律或作違背法律之規定，迭經本院釋字第二一七號、第三六七號及第三八五號等著有解釋。判例當然亦不得超越法律所定稅目、稅率、稅捐減免或優惠等項目之外，增加法律所無之規定，並加重人民之稅負，否則即有違憲法上之租稅法律主義。</p>	違憲	行政法院判例添加法律所無之限制
415	<p>理由書：憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅率等稅捐構成要件，均應以法律明定之。</p>	違憲	命令限縮母法之適用
420	<p>解釋文：涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。</p>	合憲	行政法院決議符合法律之立法目的 衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則
424	<p>解釋文：財政部中華民國八十三年二月十六日台財稅字第八二二三〇四八五〇號函釋 係主管機關為執行遺產及贈與稅法第二十條第五款及農業發展條例第三十一條規定之必要，就家庭農場之農業用地免徵贈與稅之作業，對所屬機關所為之釋示，與上開法律規定之意旨相符，於憲法第十九條之規定尚無牴觸。</p>	合憲	財政部函符合法律規定之意旨，於憲法第十九條之規定尚無牴觸

438	理由書：人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。涉及租稅事項之法律，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則解釋之，亦為本院釋字第四二〇號解釋所揭示。	合憲	命令並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負
441	解釋文：為獎勵生產事業從事研究發展，提昇技術水準，增進生產能力 是財政部該號函釋與上開辦法並未牴觸，於憲法第十九條亦無違背 。	合憲	財政部函與辦法並未牴觸，於憲法第十九條亦無違背
458	解釋文：財政部中華民國六十六年十二月十四日臺財稅字第三八四五二號函 對受獎勵之生產事業營業及其他收入計算全年課稅所得額所為之釋示，與該條例對稅捐減免優惠以受獎勵生產事業自行生產獎勵類目產品所發生之所得為限之意旨相符，並未變更法律所定稅賦優惠規定，亦未增加生產事業之租稅負擔，與憲法租稅法定主義並無牴觸。	合憲	財政部函符合法律意旨亦未增加生產事業之租稅負擔
460	理由書：人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定。所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。惟法律條文適用時發生疑義者，主管機關自得為符合立法意旨之闡釋，本院釋字第二六七號解釋敘述甚明。涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法定主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，亦經本院釋字第四二〇號解釋釋示在案。	合憲	財政部函符合土地稅法之立法目的且未逾越住宅概念之範疇
478	解釋文：其以「須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅」為申請退稅之要件部分，係增加土地稅法第三十五條第一項第一款所無之限制，有違憲法第十九條租稅法律主義，應不予援用。	違憲	財政部函增加法律所無之限制

493	<p>解釋文：惟營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之租稅負擔，為貫徹憲法第十九條之意旨，仍應由法律明確授權主管機關訂立為宜。</p>	合憲	財政部函符合法律意旨
496	<p>理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠而言。涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，業經本院釋字第四二〇號解釋在案。主管機關雖得基於職權，就稅捐法律之執行為必要之釋示，惟須符合首開意旨，乃屬當然。</p>	合憲 檢討	財政部令及函與法律意旨相符
506	<p>解釋文：惟該項所得仍應計入該公司全年所得額內，計算未分配盈餘等語，係主管機關本於職權為執行有關稅法規定所為必要之釋示，符合上開法規之意旨，與促進產業升級條例之規範目的無違，於憲法第十九條之租稅法律主義亦無牴觸。</p> <p>理由書：關於人民自由權利之事項，除以法律規定外，法律亦得以具體明確之規定授權主管機關以命令為必要之規範。命令是否符合法律授權之意旨，則不應拘泥於法條所用之文字，而應以法律本身之立法目的及其整體規定之關聯意義為綜合判斷。又有關稅法之規定，主管機關得本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌租稅經濟上之功能及實現課稅之公平原則，為必要之釋示，迭經本院釋字第四二〇號及第四三八號等解釋闡示在案。</p>	合憲	施行細則未逾越法律規定授權之目的及範圍；財政部函為主管機關本於職權為執行有關稅法規定所為必要之釋示，與法律之立法意旨相符
519	<p>理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。故任何稅捐之課徵，均應有法律之依據。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，於符合法律意旨之限度內，尚非不得以</p>	合憲	財政部函為之技術性補充規定，符合營業稅法之意旨

	行政命令為必要之釋示。		
536	解釋文：惟未上市或上櫃公司之股票價值之估算方法涉及人民之租稅負擔，仍應由法律規定或依法律授權於施行細則訂定，以貫徹上揭憲法所規定之意旨。	合憲	財政部函符合法律之立法意旨
565	理由書：財政部於七十七年十月二十九日以台財稅字第七七〇六六五一四〇號函發布經行政院同年月二十日台七十七財字第二八六一六號函核定之證券交易所課徵所得稅注意事項第五項規定：乃基於獎勵投資條例之授權，為促進資本市場之發展，對個人出售之證券，在一定範圍內，就其交易所所得所採行之優惠規定，符合前開條例對稅捐減免優惠限於非以有價證券買賣為專業者之立法意旨，與憲法第十九條租稅法定主義尚無牴觸。	合憲	命令符合立法意旨
566	理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠，主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，不得另為增減，否則即屬違反租稅法律主義；又有關人民自由權利之限制，應以法律定之，且不得逾越必要之程度，憲法第二十三條定有明文，如立法機關授權行政機關發布命令為補充規定者，行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，亦得就執行法律有關之細節性、技術性事項以施行細則定之，惟其內容不得牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，迭經本院釋字第三一三號、第三六七號、第三八五號、第四一三號、第四一五號、第四五八號等解釋闡釋甚明。是租稅法律主義之目的，亦在於防止行政機關恣意以行政命令逾越母法	違憲	命令及財政部函增加法律所無之限制



	之規定，變更納稅義務，致侵害人民權益。		
597	<p>解釋文：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。</p> <p>理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於適用職權範圍內之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無違背（本院釋字第四二〇號、第四六〇號、第五一九號解釋參照）。</p>	合憲	財政部函符合法律之立法意旨
607	<p>理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定。但法律規定之內容不能鉅細靡遺，故主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，自得為必要之釋示。其釋示如無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的，即與租稅法律主義尚無違背。</p>	合憲	財政部函符合法律規定立法目的及其整體規定之關聯意義
608	<p>理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。主管機關本於法定職權於適用相關租稅法律規定所為釋示，如無違於一般法律解釋方法，於符合相關憲法原則及法律意旨之限度內，即無違於憲法第十九條規定之租稅法律主義，並不生侵害人民受憲法第十五條保障之財產權問題。</p>	合憲	財政部函符合法律規定意旨

615	<p>解釋文：係就上開規定之適用原則，依法定職權而為闡釋，並未增加該等規定所無之限制，均與憲法第十九條租稅法律原則無違。</p> <p>理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之。</p>	合憲	施行細則未逾越法律規範目的；財政部函依法定職權而為闡釋，並未增加該等規定所無之限制
620	<p>解釋文：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，迭經本院闡釋在案。</p> <p>理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，迭經本院闡釋在案。最高行政法院以上開決議方式表示法律見解者，須遵守一般法律解釋方法，秉持立法意旨暨相關憲法原則為之；逾越法律解釋之範圍，而增減法律所定租稅義務者，自非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許。</p>	違憲	最高行政法院決議增加法律所未規定之租稅義務
622	<p>理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，否則即有違租稅法律主義。最高行政法院以決議之方式表示法律見解者，亦須遵守一般法律解釋方法，秉持立法意旨暨相關憲法原則為</p>	違憲	最高行政法院決議逾越法律規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務

	之；逾越法律解釋之範圍，而增減法律所定租稅義務者，自非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二〇號解釋參照）。		
625	理由書：又主管機關於適用職權範圍內之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無違背。	違憲	財政部函致土地所有權人因而負擔更多稅負，不符實質課稅之公平原則
635	理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之，惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持相關憲法原則，無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義，即與租稅法律主義、租稅公平原則無違（本院釋字第四二〇號、第四六〇號、第四九六號、第五一九號、第五九七號、第六〇七號、第六二二號、第六二五號解釋參照）。	合憲	財政部函符合立法意旨及國家農業與租稅政策，並未逾越對人民正當合理之稅課範圍
640	理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。	違憲	查核要點增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔
650	解釋文：上開規定欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效	違憲	命令欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅

	力。 理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之		義務
651	理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之。如以法律授權主管機關發布命令為補充或具體化規定時，其授權應符合具體明確之原則；至命令是否符合法律授權之意旨，則不應拘泥於法條所用之文字，而應以法律本身之立法目的及其整體規定之關聯意義為綜合判斷，迭經本院釋字第五〇六號及第六五〇號解釋闡示在案。	合憲	命令未逾越法律授權範圍
657	理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；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之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，迭經本院解釋在案（本院釋字第四四三號、第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六五〇號解釋參照）。	違憲	命令增加營利事業法律所無之租稅義務，已逾越所得稅法之授權，
660	理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本	合憲	財政部函與法律規定之內涵及目的無違，符合一般法律之解釋方法，尤未增加法律或法律授權訂定之命令所

	於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持一般法律解釋方法，且符合相關憲法原則，即與租稅法律主義無違（本院釋字第607號、第六二二號、第六二五號、第六三五號解釋參照）。		無之限制
661	理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，迭經本院解釋在案。	違憲	財政部函課以法律上未規定之營業稅納稅義務
674	理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。主管機關本於法定職權就相關法律規定所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第620號、第六二二號、第六二五號解釋參照）。	違憲	財政部函逾越法律解釋之範圍，增加法律規定所無之要件
685	理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違（本院釋字第607號、第六二五號、第六三五號、第六六0號、第六七四號解釋參照）；最高行政法院以決議之方式表示法律見解者，亦同（本院釋字第620號、第六二二號解釋	租稅法律主義部分合憲	財政部函與法律意旨無違，符合一般法律解釋方法，並未增加法律所未規定之租稅義務

	參照)。		
692	<p>解釋文：限縮上開所得稅法之適用，增加法律所無之租稅義務，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。</p> <p>理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六七四號解釋參照）。</p>	違憲	財政部函限縮上開法律之適用，增加法律所無之租稅義務
693	<p>理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違（本院釋字第六二二號、第六六〇號、第六八五號解釋參照）。</p>	合憲	財政部函符合法律意旨、一般法律解釋方法，並未增加法律所未規定之租稅義務
700	<p>理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以</p>	合憲	財政部函並未增加營業人法律上所未規定之義務

<p>行政命令為必要之釋示。故主管機關本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無牴觸（本院釋字第四二〇號、第四六〇號、第四九六號、第五一九號、第五九七號、第六二五號解釋參照）。</p>	
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--