

## 釋字第 705 號解釋 不同意見書

大法官 林錫堯

按本釋憲案所涉之法狀態為：所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 已明文規定，某些捐贈可為列舉扣除額，但若非金錢之捐贈物，如何計算其得認列之扣除額度？主管機關為執行上開法律規定，乃以系爭令（如解釋理由書第二段所述），就個人捐贈土地（捐贈物之一種）如何計算列舉扣除金額乙節，規定其計算標準。系爭令（共六個令）之內容，或僅概括規定「稽徵機關得依本部（財政部）核定之標準認定之。該標準由本部各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定」，或明白規定以「個人捐贈之土地如為購入且提出土地取得成本確實證據者，得核實減除綜合所得稅捐贈列舉扣除金額；如為購入但未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，依土地公告現值之百分之十六計算」。

因而問題爭點在於：系爭令是否違反憲法第 19 條租稅法律主義？

多數意見認系爭令違反憲法第 19 條租稅法律主義，其理由，先係以一般論述指出：行政規則僅得就執行法律之細節性、技術性次要事項為規定等語，並引用本院釋字第 650 號、第 657 號解釋為據，作為其論述之基調。繼而就系爭令違反租稅法律主義之具體理由指出：系爭令釋示捐贈列舉扣除額計算由財政部核定之標準認定、非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定或依土地公告現值之百分之十六計算部分，皆涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅法規定之細節性或技術性

事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之等語。

本席則認為，本件爭點表面上雖係：系爭令是否違反憲法第 19 條租稅法律主義？但真正問題在於：財政部究意有無頒訂系爭令之權限？因而，究其問題之本質乃在於：行政權與立法權之界限問題。多數意見上開一般論述基調係出於未認清在法律保留原則適用上區分「重要事項」或「次要事項」之意義，且誤解行政規則之本質與特性，而其引用本院釋字第 650 號、第 657 號解釋為據，亦屬誤會。又多數意見認定系爭令違憲之具體理由，立論有欠周明，忽視行政事實，法理上亦不能成立。茲詳細說明如下：

一、多數意見所謂「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行政規則為必要之規範（本院釋字第 650 號、第 657 號解釋參照）」，又謂「上級機關為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準，性質上屬行政規則（行政程序法第一百五十九條參照），其僅得就執行法律之細節性、技術性之次要事項為必要之規範」等語，係出於未認清在法律保留原則適用上區分「重要事項」或「次要事項」之意義，且誤解行政規則之本質與特性，而其引用本院釋字第 650 號、第 657 號解釋為據，亦屬誤會。

### （一）多數意見上述論述發生諸多疑義

究竟何謂「執行法律之細節性、技術性次要事項」？如何認定？其相對的概念是否為「法律已規定之重要事項」？「重要事項」與「次要事項」如何區分？釋憲實務上，論及「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」時（如本院釋字

第 650 號、第 657 號解釋)，所稱「命令」，究何所指？是否包括「行政規則」在內？如將「行政規則」侷限於「僅得就「執行法律之細節性、技術性次要事項」為規定，是否正確？當法律已就「重要事項」為規定，行政機關為執行該法律之規定，勢須解釋或適用該法律之規定，其因而所訂定之解釋性規定、不確定法律概念之判斷基準、裁量基準、認定事實之基準等僅具內部法性質之行政規則，係就「重要事項」或「次要事項」為規定？如何辨別？

(二) 所謂「重要事項」或「次要事項」，係為界定「法律保留事項」而使用之概念。釋憲實務上，論及「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」時（如本院釋字第 650 號、第 657 號解釋），所稱「命令」，係指法律概括授權訂定法規命令（如授權訂定施行細則）或職權命令而言。

關於應適用法律保留原則之「法律保留事項」之範圍，依中央法規標準法第 5 條規定：「左列事項應以法律定之：一.憲法或法律有明文規定，應以法律定之者。二.關於人民之權利、義務者。三.關於國家各機關之組織者。四.其他重要事項之應以法律定之者」。其中第 2 款可依「干涉保留說」解釋之，第 4 款則可參酌德國聯邦憲法法院所發展，且為多數學者所贊同之「重要事項說」（Wesentlichkeitstheorie）解釋之。換言之，「重要事項說」並非取代「干涉保留說」，而是因法律保留原則擴大適用於「不屬干涉保留之領域」，乃以「重要事項說」因應之，傳統之干涉保留說仍然維持其原有見解<sup>1</sup>。

<sup>1</sup> 參考 Hartmut Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2011, §6 Rn. 12f.

詳言之，上開中央法規標準法第5條規定中所謂「關於人民之權利義務事項」，依「干涉保留說」，宜解為「限制人民權利或課予人民義務」之事項，此即為「重要事項」<sup>2</sup>（另同條第3款「關於國家各機關之組織」事項，亦屬重要事項）。至於上開規定所謂「其他重要事項之應以法律定之者」，雖已有採取「重要事項說」之通說，但如何認定？其判斷標準為何？論者容有不同見解，而有待解釋。司法院解釋不乏其例，諸如：公營事業人員之任用、退休（釋字第270號）、考試成績之複查（釋字第319號）、人民平等接近使用傳播媒體之權利（釋字第364號）、對公營事業之經營課予特別義務、加強政府監督並經濟上給予相當優惠（涉及相關人民之權利，釋字第428號）、全民健康保險制度（釋字第524號）、稅捐減免（釋字第565號）、中央民意代表得受領之報酬或待遇之項目及標準（釋字第282、299號）、不分區中央民意代表之遞補（釋字第331號）、國家全部舉債之上限（釋字第334號）、國家對大學自治之監督（學術自由之重要事項，釋字第380號）、涉及地方自治團體之財政自主事項（釋字第550號）等。

因此，在我國目前法制下，所謂「法律保留事項」，乃指「限制人民權利或課予人民義務」、「國家各機關之組織」及其他重要事項<sup>3</sup>。

本院釋字443號解釋理由書指出：「憲法第七條、第九條至第十八條、第二十一條及第二十二條之各種自由及權利，則於符合憲法第二十三條之條件下，得以法律限制之。

---

<sup>2</sup> 嚴格言之，在傳統之干涉保留說之適用下，本不須特別強調「限制人民權利或課予人民義務」之事項為「重要事項」，此係為配合釋憲實務已多次在干涉保留領域內論及「次要事項」而述。

<sup>3</sup> 詳見拙著，行政法要義，2006年9月三版，頁31頁以下。

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容許合理之差異：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之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。」（類似解釋意旨詳見釋字第367號、第394號、第559號、第658號）。

依上述釋字443號解釋意旨，在限制人民自由權利之事項中（即屬「干涉保留之領域」內），有應由法律自行規定而不得授權訂定法規命令之事項（即國會保留事項）；有法律得明確授權訂定法規命令之事項（此乃國會保留事項以外之法律保留事項；上述二者可合稱為「法律保留事項」）；此外，則有得由主管機關發布命令之「執行法律之細節性、技術性次要事項」（已非屬「法律保留事項」），例如：法律規定「未經申請許可，不得為某種行為」及有關申請許可之要件與限制等，係已就重要事項為規定，至於如何為符合法律規定之申請（如以書面記載一定事項），則屬執行法律之細節性、技術性次要事項。至於給付行政事項中（即屬適用「重要事項說」之領域內），重要事項應有法律或法律授權之命令為依據，並以是否「涉及公共利益之重大事項」為判斷標準。

另本院釋字第614號解釋謂：「憲法上之法律保留原則乃現代法治國原則之具體表現，不僅規範國家與人民之關係，亦涉及行政、立法兩權之權限分配。給付行政措施如未限制人民之自由權利，固尚難謂與憲法第二十三條規定之限制人民基本權利之法律保留原則有違，惟如涉及公共利益或實現人民基本權利之保障等重大事項者，原則上仍應有法律或法律明確之授權為依據，主管機關始得據以訂定法規命令（本院釋字第四四三號解釋理由書參照）。」依其意旨，亦係以給付行政事項中（即不屬「干涉保留之領域」而係屬適用「重要事項說」之領域內），「重要事項」應有法律或法律明確之法規命令為依據，且提出「重要事項」之判斷標準（即涉及公共利益或實現人民基本權利之保障等重大事項）。

因此，所謂「重要事項」或「次要事項」，係為界定「法律保留事項」而使用之概念。在傳統之干涉保留事項領域內，「限制人民權利或課予人民義務」即屬「重要事項」，而屬「法律保留事項」。在傳統之干涉保留事項以外之領域，法規所規範之事項是否屬「法律保留事項」，端視其係屬「重要事項」或「次要事項」而定，如屬「重要事項」，應有法律或法律明確授權之法規命令為依據（但「國會保留事項」不得授權訂定法規命令）；至於「次要事項」，法律或法律明確授權之法規命令如有規定，自當依其規定（此乃「法律優位原則」）；法律或法律明確授權之法規命令未規定者，當容許法律概括授權訂定法規命令（如施行細則）或職權命令規定。至於行政規則與法律保留原則之關係，則係另一問題，詳後述。

另外，在釋憲實務上，適用租稅法律主義時，關於應以法律或法律明確授權之法規命令規定之事項，係以列舉事項

目錄之模式具體表現其範圍，例如釋字第640號解釋理由書指出：「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。」(另可詳見本席於釋字第703號不同意見書及其附件「一覽表」)，然而，各該目錄之內涵為何(例如：何謂稅基)，以及某事項是否屬應以法律或法律明確授權之法規命令規定事項之判斷標準，仍有待積極推展。

再者，上述所謂「次要事項」，非屬「法律保留事項」，可能有不同之法律狀態：(1)倘若法律或法律明確授權之法規命令已有規定，則依其規定，已如上述。(2)倘若法律或法律明確授權之法規命令均未規定，行政機關亦得作成行政行為(包括訂定職權命令<sup>4</sup>、行政規則、作成行政處分等)。(3)倘若法律已有規定，但未明確授權訂定法規命令時，此又可區分兩種情形：(a)法律概括授權訂定法規命令(如授權訂定施行細則)<sup>5</sup>：此際，行政機關訂定行政規則、作成行政處分時，應受法律及施行細則之拘束；(b)法律根本未授權訂定法規命令時，因僅規範「次要事項」而未違反法律保留原

<sup>4</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)」。法規命令與職權命令均屬中央法規標準法之命令，具外部效力，而行政規則不直接對外發生效力。

<sup>5</sup> 法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，該施行細則必須符合立法意旨且未逾越母法規定之限度，而且僅得就執行法律有關之細節性、技術性之事項加以規定(參見釋字第367號解釋理由書)；其他依法律概括授權所發布之命令，亦同，且非憲法所不許(釋字第559、561號)。

則，行政機關為執行該法律，得訂定職權命令：此際，行政機關訂定行政規則、作成行政處分時，應受職權命令之拘束。

因此，所謂「執行法律之細節性、技術性次要事項」，依其文義，即指上述第（3）法律已有規定，但未明確授權訂定法規命令之情形。而所謂「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」（如本院釋字第 650 號、第 657 號解釋），亦指上述第（3）之情形，即因法律所規定之事項，性質上屬「次要事項」，非屬「法律保留事項」，行政機關如為執行法律，得於法律概括授權之法規命令（如施行細則）或職權命令，加以規定。並未包括上述第（2）情形在內。在法律保留原則之適用下，如此理解，層次分明，不致混淆。

準上所述，釋憲實務上，論及「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」時（如本院釋字第 650 號、第 657 號解釋），所稱「命令」，係指法律概括授權訂定法規命令（如授權訂定施行細則）或職權命令而言。

**（三）基於「行政規則」之本質與特性，行政規則之內容，本即無重要事項或次要事項之問題，反而大部分之解釋性規定及裁量基準等行政規則，係為執行法律規定之重要事項，而為解釋或適用上之必要規定，自不能將「行政規則」侷限於「僅得就執行法律之細節性、技術性次要事項為規定」。**

按所謂行政規則，係指上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規效力之一般、抽象之規定（行政程序法第 159 條第 1 項）。行政機關訂定行政規則，係以「指示權」

(監督權)為基礎,根據「指示權」<sup>6</sup>,行政機關得制定行政規則,而不需要另有法律依據<sup>7</sup>。故行政機關訂定行政規則之權限,係行政固有之權限。

行政程序法第 159 條第 2 項將行政規則區分為二大類：第一類係關於機關內部之組織、事務之分配、業務處理方式、人事管理等一般性規定；第二類則係為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實及行使裁量權,而訂頒之解釋性規定及裁量基準(按應包括「認定事實基準」、「判斷基準」、「給付基準」、「指導基準」等)。其中第一類屬內部秩序之規定,第二類涉及行政行為<sup>8</sup>。

行政規則係行政的內部規定,在行政內部有法效力,故行政程序法第 161 條：「有效下達之行政規則,具有拘束訂定機關、其下級機關及屬官之效力。」行政規則規定之效力並不及於人民。法院就國家與人民之法律爭訟為裁判時,應不以行政規則為依據(即不因行政處分違反行政規則而逕認行政處分違法),行政規則既對行政法院無拘束力,如判決時之法律見解僅以釋示法規之行政規則為準,而未就所適用之法規本身深入考量(諸如：是否符合立法意旨、有無逾越或抵觸法規等),即有判決理由不備之違誤<sup>9</sup>。通說認為,基

---

<sup>6</sup> Hartmut Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2011, §24 Rn. 1. (行政規則係基於上級行政當局之領導與指示權,且屬執行權固有範圍)。另學者有認為,行政規則係行政高層在民主官僚體系內領導權之產物(Dieter Schmalz, Allgemeines Verwaltungsrecht, 1998, Rn. 720f.)。亦有認為,行政規則之訂定係基於「組織與領導權」(Giemulla / Jaworsky/ Müller-Uri, Verwaltungsrecht, 1998, Rn. 35.)。

<sup>7</sup> 司法院釋字第 407、548 號亦指出,主管機關基於職權因執行特定法律之規定,得為必要之釋示,以供本機關或下級機關所屬公務員行使職權時之依據。

<sup>8</sup> 關於德國稅法上承認有適用法律規定之行政規則,尤其關於調查事實之規定(含估價準則等規定),詳見 Klaus Tipke 等著, Steuerrecht, 2010, §5 Rn. 21ff.

<sup>9</sup> 最高行政法院 94 年度判字第 1030 號判決參照。

於行政慣例 ( Verwaltungspraxis ) 及平等原則，使行政規則發生「間接的法律上對外效力」。換言之，由於經常平等地適用，使行政規則成為行政慣例，因而，行政機關必須自我約束，若無實質上合理之理由，對於相同的案件不得有不同的處理（此即所謂「行政自我拘束」 Selbstbindung der Verwaltung）。行政機關對於具體案件，若無實質上合理之理由，而違反行政規則所生之行政慣例，則可認為違反平等原則。雖然如此，行政規則係內部法之本質並未變更。另一方，行政規則卻可因特殊情況而悖離，並不違反平等原則，蓋基於平等原則，容許於特殊情況基於實質上合理之理由為不同之處理，故如有合理之實質上理由而不違反平等原則，在必要範圍內，亦得不依照行政規則而為之，蓋畢竟行政規則不是法規命令，其對外效力，乃有一定限度。是故，行政機關於個案適用裁量基準時，有義務注意是否有不適用行政規則之特殊情況<sup>10</sup>。

由於上述行政規則之本質與特性，本院釋字第137號乃指出：「法官於審判案件時，對於各機關就其職掌所作有關法規釋示之行政命令，固未可逕行排斥而不用，但仍得依據法律表示其合法適當之見解。」

準上所述，行政規則與職權命令、「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）」（後三種命令均具有外部效力）之性質、功能與得規範內容等，均有不同。此四種行政命令是否違反租稅法律主義或法律保留原則之違憲審查，當存有不同之審查模式與著眼點。

按行政規則種類繁多，倘若法律已有所規定（例如：課

---

<sup>10</sup> 關於行政規則之本質與特性，詳見拙著，行政法要義，2006年9月三版，200頁以下。另參見260頁（如未斟酌個案之特殊性而硬性適用「裁量基準」之行政規則，或依據違法之「裁量基準」而為決定，均可構成不行使裁量權之瑕疵）

稅要件、免稅要件或其他)，不論是「重要事項」或「次要事項」，行政機關為執行該法律，必須加以解釋與適用，即不免要表示其法律見解、訂定裁量基準或不確定法律概念之判斷基準或如何認定事實之認定基準（如本件有關認定土地價額之基準）。訂定這些行政規則（均屬行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款之行政規則），乃執行該法律不可避免且必要之作為，亦為憲法與法律所容許。

但是，行政規則之內容亦當有其界限，倘若逾越法律規定之範圍，或就重要事項規定法律所無之內容（增加法律所未規定之義務或限制要件），均屬違反法律保留原則。但如僅單純係法律見解不正確，而未達於逾越法律規定之範圍，亦非就重要事項規定法律所無之內容，則亦不能認其見解違反法律保留原則，僅屬行政規則違反法律規定之效果<sup>11</sup>。

多數意見將行政規則限於「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行政規則為必要之規範」，豈不認為行政機關不得就法律規定之重要事項表示其法律見解、訂定裁量基準或不確定法律概念之判斷基準或如何認定事實之認定基準，如此限制，否定行政機關訂頒行政規則之固有權限，行政機關如何有效執行法律規定？對於行政之事實上需要與行政機關訂頒行政規則之權源，實不容視。

吾人殊難想像何以行政規則僅能就執行法律之細節性、技術性次要事項為規定，試問，行政機關如就法律規定之課稅要件、處罰要件或法律效果（均屬重要事項）加以解釋、訂定裁量基準或不確定法律概念之判斷基準或訂定如何

---

<sup>11</sup> 行政規則另有其他違法之可能，例如：釋字第 524 號指出：「法律授權主管機關依一定程序訂定法規命令以補充法律規定不足者，該機關即應予以遵守，不得捨法規命令不用，而發布規範行政體系內部事項之行政規則為之替代」等。

認定事實之認定基準，這是執行法律之細節性、技術性次要事項嗎？倘若是，則豈不認為此類行政規則均屬執行法律之細節性、技術性次要事項；倘若不是，則是重要事項，如此豈不認定此類行政規則均屬違憲，如此推論，其不合理，至為明顯，多數意見卻執此不合理之觀念作為其論述基礎。

若謂由法律或法律明確授權之法規命令加以規定較佳，則已顯示行政規則規定內容與法律保留原則無違。若謂有由法律或法律明確授權之法規命令加以規定之必要，其理由何在？何況有關捐贈物（不限於土地）價額之認定，尤其特定物（如稀有之古物），如何悉以法律或法律明確授權之法規命令規定其價額？難道欠缺法律或法律明確授權之法規命令規定其價額，行政機關就不要執行法律規定嗎？顯然行政機關為執行法律勢非自行認定捐贈物之價額不可，如此，何來應依法律或法律明確授權之法規命令規定之必要？

#### **（四）釋憲實務上使用「技術性、細節性」文字具有不同意義，並無「行政規則僅得就執行法律有關之技術性、細節性事項為規定」之意義**

分析釋憲實務之各案（詳見附件「大法官釋憲實務使用『技術性、細節性』文字相關解釋一覽表」），使用「技術性、細節性」文字時，依其審查客體、審查結果（合憲或違憲）解釋理由論述之文義與整體涵義等，當有不同之意義，可大致歸納為下列四種：

- 1、在法律明確授權訂定法規命令之情形下，釋憲客體為此種法規命令時，說明「法律明確授權之法規命令」得就「法律規定之技術性、細節性事項」為規定，作為認定該案釋憲客體合憲之理由：例如：釋字第 389 號、釋字第 547 號、釋字第 561 號。

- 2、 在法律未明確授權訂定法規命令之情形下，說明「法律概括授權之法規命令（如施行細則）」或「法律根本未授權之職權命令」（包括以要點、作業規定、注意事項、須知等形式出之，但非屬行政程序法第 159 條所稱之行政規則，而係實質上職權命令<sup>12</sup>者），僅得就「執行法律有關之技術性、細節性事項」為規定：例如：釋字第 394 號、釋字第 402 號、釋字第 443 號、釋字第 479 號、釋字第 480 號、釋字第 532 號、釋字第 559 號、釋字第 566 號、釋字第 581 號、釋字第 650 號、釋字第 657 號、釋字第 658 號<sup>13</sup>。
- 3、 僅作為該案釋憲客體之「法律概括授權之法規命令（如施行細則）」、「職權命令」或「行政規則」合憲之部分理由，蓋其內容僅就「執行法律有關之技術性、細節性事項」為規定，且通常另立審查基準，而以該審查基準為釋憲客體合憲或違憲之主要理由：例如：釋字第 360 號、釋字第 438 號、釋字第 519 號、釋字第 597 號、釋字第 635 號、釋字第 700 號。
- 4、 僅於該號解釋之一般論述中敘及，與該案判斷審查客體合憲或違憲並無直接關聯（即非個案判斷合憲或違憲之理由），尤未明示行政規則僅得就「執行法律有關之技

---

<sup>12</sup> 按有某些以要點、作業規定、注意事項、須知等形式出現之規定，形式上雖不屬中央法規標準法之命令，且未經法律授權，但論其實質內容，具有直接規範行政機關（行政主體）與人民之外部關係之功能與意義，並非僅屬於行政程序法第 159 條所稱之行政規則，實乃法制作業上之便宜作法，故本文寧可從其實質內容論其性質，故稱之為「實質上職權命令」。

<sup>13</sup> 另釋字第 562 號解釋認定土地法第 34 條之 1 執行要點（此係實質上職權命令）第 12 點規定違憲，解釋理由雖指出：「內政部因執行土地法之規定，基於職權固得發布命令，為必要之釋示，然僅能就執行法律之細節性、技術性次要事項加以規定」等語，但其認定違憲之理由，係以該規定「就公同共有人公同共有不動產所有權之行使增加土地法上揭規定所無之限制」，並未就該規定內容是否涉及重要事項或次要事項而為論述。

術性、細節性事項」為規定：例如：釋字第 456 號、釋字第 676 號（本號係以施行細則之規定內容雖非屬「執行法律有關之技術性、細節性事項」，但有法律具體明確之授權，認定該規定合憲）。

準上所述，足以說明釋憲實務上，係認「法律概括授權之法規命令（如施行細則）」或「職權命令（含實質上職權命令）」，僅得就「執行法律有關之技術性、細節性事項」為規定；並未明白宣示「行政規則」僅得就「執行法律有關之技術性、細節性事項」為規定。

例如：上述本院釋字 443 號解釋，係以兵役法及兵役法施行法並無任何限制役男出境之條款，且兵役法施行法第 45 條僅授權行政院訂定徵兵規則（按係法律概括授權訂定法規命令），對性質上屬於限制人民遷徙自由之役男出境之重要事項，並未設有任何具體明確授權行政機關訂定之明文，更無行政院得委由內政部訂定辦法之規定，乃宣告上開徵兵規則第 18 條授權內政部所定之「役男出境處理辦法」第 8 條限制役男出境之規定違憲。該「役男出境處理辦法」之性質並非法律明確授權之法規命令，故不論認其屬法律概括授權之法規命令或職權命令，均可說明其違憲，但並非認其屬行政規則。

#### **（五）多數意見引用本院釋字第 650 號、第 657 號解釋為據，亦屬誤會**

多數意見引用本院釋字第 650 號、第 657 號解釋為其論述「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行政規則為必要之規範」之依據。惟查，釋字第 650 號解釋理由書第一段雖指出「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」，但該解釋案之審查客體不是行政規則，而是查核準則，而查核準則屬於中央法規標準法所規定之「命令」中的一種，在當時性質上屬職權命令。另釋字第 657 號解釋理由書第一段也提到「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」，惟該號解釋審查客體是施行細則及查核準則，施行細則也是屬於中央法規標準法所規定之「命令」中的一種，性質上屬法律概括授權之法規命令。因此，上開兩號解釋所指僅得就執行法律之細節性、技術性次要事項加以規定之「命令」，是指職權命令與法律概括授權之法規命令而言，尚不能擴及於行政規則。

**二、本件財政部系爭令之性質，係行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款所稱「為協助下級機關或屬官認定事實」而訂頒之行政規則，憲釋實務不乏類此情形認定合憲之解釋先例：**

本件財政部系爭令（如解釋理由書第二段所述），就個人捐贈土地如何計算列舉扣除金額，不論僅概括規定「由稽徵機關依財政部核定之標準認定」，或明白規定以「個人捐贈之土地如為購入且提出土地取得成本確實證據者，得核實減除綜合所得稅捐贈列舉扣除金額；如為購入但未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，依土地公告現值之百分之十六計算」為認定基準，均僅是行政機關為執行法律所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 有關捐贈之列舉扣除額規定，而為協助下級機關或屬官認定捐贈物之價額，所訂頒認定標準之行政規則，且僅係針對捐贈物係土地之情形為規定。按捐贈物種類

繁多，其價額如何認定？不可能由法律或法律明確授權之法規命令加以詳細規定，行政規則亦僅能視事實上需要（如案件量較多）且有作一般性規定之可能時，基於平等原則，且考量行政效能，始加以規定，否則依個案認定。多數意見忽視此種行政實務，不顧行政規則之特性與本質（如上述），執意要由法律或法律明確授權之法規命令加以詳細規定，既不可能，亦有背於行政法理。

就憲釋實務類此情形認定合憲之解釋先例而言，例如：本院釋字第 267 號解釋指出：「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。房屋稅條例第十五條第二項第一款規定，政府平價配售之平民住宅房屋稅減半徵收，旨在對於低收入人民（貧民）之住宅，給予租稅優惠，以減輕其負擔，此觀立法院審查報告之有關說明即可瞭然。此所謂平民住宅，既以政府平價配售予低收入人民（貧民）者為限，自不包括雖由政府出售而非平價配售之住宅在內。財政部為免適用此項減稅法律，發生疑義，乃依據上述立法原意，參酌當時社會經濟狀況，於中華民國六十四年十月二十七日，以台財稅字第三七六三九號函示：『平價配售之平民住宅必須符合下列要件：一、配售住宅每戶建坪不得超過十二坪。二、合乎政府訂定配住人身分標準配售予平民而非標售者。三、平價住宅之售價不大於興建成本，其貸款興建之利息部分，由政府負擔者。』以說明此種平民住宅之涵義，作為認定事實之準則，既未逾越上開法律之規定，與憲法尚無抵觸」等語。又例如：本院釋字第 438 號指出：「營利事業所得稅查核準則第九十二條第五款第五目乃對於佣

金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與憲法第十五條、第十九條與第二十三條尚無牴觸」等語，該解釋先例雖係以職權命令為審查客體，但其內容亦屬有關認定事實之規定，且非以法律或法律明確授權之法規命令為之。

要之，系爭令既係個人捐贈土地如何計算列舉扣除額之計算標準，應屬認定事實之基準，而為行政規則之一種。於此定性下，系爭令即是執行法律已規定之有關列舉扣除額此一重要事項而設之規定，不論說系爭令規定內容是重要事項或執行法律之細節性、技術性次要事項，均無礙其為行政規則之本質，二者根本沒有關聯，純粹是因法律規定，故於行政體系內部訂定認定事實之基準，此等規定如未逾越法律規定之範圍，亦非就重要事項規定法律所無之內容，即不違反法律保留原則，而為法所容許。對人民而言，適用的是外部規範即法律或法規命令等。換言之，此等行政規則是否違反法律保留或租稅法律主義之審查，與其規定事項是否屬重要事項或與次要事項無關，而是以其他審查模式，視其內容有無逾越法律範圍或就重要事項規定法律所無之內容等實質違憲之情形而定。

### **三、多數意見認定系爭令違憲之具體理由，立論有欠周明，忽視行政事實，法理上亦不能成立**

多數意見論述系爭令違憲之具體理由係以：系爭令所釋示之捐贈列舉扣除額計算由財政部核定之標準認定、非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定或依土地公告現值之百分之十六計算皆涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除

額得認列之金額，並非僅屬執行所得稅法第十七條第一項第二款第二目之一規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之等語。

依上開論述，系爭令之違憲部分，係該令中所釋示捐贈列舉扣除額計算由財政部核定之標準認定、非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定與依土地公告現值之百分之十六計算部分。而違憲之具體理由是因上開部分「皆涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額」，因而不是執行法律之「細節性或技術性事項」，而是「影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項」。茲分別檢討如下：

**（一）關於敘述系爭令中釋示捐贈列舉扣除額計算由財政部核定之標準認定、非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定部分違憲乙節：**

吾人若仔細觀察系爭令全文即知其意旨，先有部分系爭令概括規定「稽徵機關得依本部（財政部）核定之標準認定之。該標準由本部各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定」，此正屬執行法律規定必要且正確之舉，尤其認定標準係「各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂」，符合立法意旨與實情。其他系爭令繼而就捐贈土地價額之認定，以「個人捐贈之土地如為購入且提出土地取得成本確實證據者，得核實減除綜合所得稅捐贈列舉扣除金額」為認定基準；如無法依上述基準認定，亦即於「購入但未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得」之情形，則退而以「依土地公告現值之百分之十六計算」為認定基準。此外，如果「非屬公共設施保留地且情形特殊」者，「稽徵機關得研析具體意見專案報部核

定」。這除外規定，正是考量或許有不宜「依土地公告現值之百分之十六計算」之特殊情形，因而另設處理程序，以求個案妥適處理或考量另訂認定基準之必要，如此處理程序之規定，堪稱執法者之周慮，乃處理複雜行政事務不能避免之模式，猶如法規另設除外或但書規定一般。而如此規定行政內部處理程序，如與法律規定無違，正是行政規則之規範功能之所在，何以認其係「涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額」，是「影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項」，因而成為違憲之規範？倘若不作如此規定，任由稽徵機關依個案逕行核定價額，而各行其是，是否就不「涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額」而不違憲？

要之，系爭令中釋示捐贈列舉扣除額計算由財政部核定之標準認定、「非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定」部分，係執行法律規定所必要，且只是行政內部之程序與規定，與其內容是否屬「重要事項」無關，自不能認其應以法律或法律具體明確授權之命令規定。

## （二）關於敘述系爭令中依土地公告現值之百分之十六計算部分違憲乙節：

多數意見認為系爭令中「依土地公告現值之百分之十六計算」部分，係「涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額」，是「影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項」，因而應以法律或法律具體明確授權之命令規定。然而，所稱「稅基之計算標準」，究係何所指？本席曾於釋字第703號解釋不同意見書中說明，釋憲實務所稱應以法律規定之「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。如

果多數意見認為「稅基之計算標準」(不是「稅基」)才是應以法律或法律具體明確授權之法規命令規定之重要事項，所稱「稅基」，是何所指？是否即指學者所謂，稅基亦即課稅計算基礎 (Die Steuerbemessungsgrundlage)，乃是對於稅捐客體整體，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；對於稅基適用稅率即可算出稅額；在所得稅，稅基為課稅淨額所得金額；在遺產及贈與稅，稅基為財產價額等語<sup>14</sup>？準此而言，是否其所稱之「稅基」，並非應以法律或法律具體明確授權之法規命令規定之事項？因事涉何種事項屬「法律保留之事項」或依租稅法律主義應以法律或法律具體明確授權之法規命令規定之事項，不可不辨。惜未見多數意見加以釐清，反而因出現「稅基之計算標準」乙語，與釋憲實務向來所稱之「稅基」應以法律規定之用語不同，而增加困擾。

抑有進者，多數意見引用「重要事項」作為租稅法律主義適用之標準，亦與釋憲實務向來所採租稅法律主義適用之論述係列舉那些事項應以法律規定之模式，有所不同，使租稅法律主義之適用範圍，跳脫列舉事項之具體判斷，而回到法律保留原則適用上相當有爭議之「重要事項」此一抽象標準，在適用租稅法律主義之操作上，將使問題更加困難解決，尚非正確方法。

不僅如此，多數意見是指「涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額」者，即是應以法律或法律具體明確授權之命令規定之重要事項。既曰：「涉及稅基之計算標準」，即非「稅基之計算標準」本身。如此，由「稅基」走向「稅基之計算標準」，再走向「涉及稅基之計算標準」，一

---

<sup>14</sup> 陳清秀，《稅法總論》，元照，2012年10月，七版1刷，頁314。

再擴大應以法律或法律具體明確授權之命令規定事項之範圍，即擴大法律保留事項或租稅法律主義之適用範圍。循此標準以論，行政機關為執行租稅法律，必須加以解釋與適用，因而訂定之行政規則（行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款），諸如：解釋性規定、裁量基準、不確定法律概念之判斷基準或如何認定事實之認定基準（如本件有關認定土地價額之基準）等，均不免因其「涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額」，而構成違憲，還有什麼事項是此類行政規則可訂定的事項？豈不限縮行政機關為執行法律應享有之行政規則制定權（此乃行政固有權限，已如上述）？於此情形下，各行政機關既可直接依據法律自行認定事實並作成行政處分，如有法律解釋或適用上疑義，亦可就個案自行解釋、判斷或認定，縱有各種不同見解或發生差別處理之情形，上級機關亦當置而不問，否則即有違憲之虞，這是憲法上法律保留原則或租稅法律主義之本意嗎？見微知著，不可不慎。多數意見上述認定系爭令中依土地公告現值之百分之十六計算部分違憲之理由，顯難成立。

總之，多數意見認定系爭令違憲之上述具體理由，立論有欠周明，忽視行政事實，法理上亦不能成立。

## 附件

大法官釋憲實務使用「技術性、細節性」文字相關解釋一覽表

釋字	解釋文	理由書	審查客體及其性質	合憲與否
360	<p>土地法第三十七條之一第二項 與憲法並無牴觸，業經本院釋字第三五二號解釋釋示在案。內政部於中華民國七十九年六月二十九日發布之土地登記專業代理人管理辦法，則係依據上開法條第四項授權訂定，其第四條： 並未逾越法律授權範圍，與憲法亦無牴觸。</p>	<p>依憲法第二十三條之規定，國家對於人民之自由及權利有所限制，固應以法律定之。惟法律對於有關人民權利義務之事項，不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬於細節性、技術性者，法律自得授權主管機關以命令定之，俾便法律之實施。行政機關基於此種授權發布之命令，其內容未逾越授權範圍，並符合授權之目的者，自為憲法之所許。土地法第三十七條之一第二項規定 與憲法並無牴觸，業經本院釋字第三五二號解釋釋示在案。內政部於中華民國七十九年六月二十九日發布之土地登記專業代理人管理辦法，則係依據上開法條第四項授權訂定，其第四條：「合於左列資格之一者，得請領專業代理人證書：一、經專業代理人考試或檢覈及格者。二、領有直轄市、縣（市）政府核發土地代書人登記合格證明者。三、領有直轄市、縣（市）政府核發代理他人申辦土地登記案件專業人員登記卡者」之規定，並未逾越法律授權範圍，與憲法亦無牴觸。</p>	<p>內政部發布之土地登記專業代理人管理辦法第4條(法律概括授權的法規命令)</p>	<p>合憲</p>

367	<p>營業稅法第二條第一款、第二款規定。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。</p>	<p>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。但法律之內容不能鉅細靡遺，立法機關自得授權行政機關發布命令為補充規定。如法律之授權涉及限制人民自由權利者，其授權之目的、範圍及內容符合具體明確之條件時，亦為憲法之所許。本院釋字第三四五號解釋認稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項授權訂立之限制欠稅人及欠稅營利事業負責人出境實施辦法與憲法尚無牴觸，釋字第三四六號解釋認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係屬合憲，均係本此意旨。若法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，自亦得就執行法律有關之細節性、技術性之事項以施行細則定之，惟其內容不能牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，行政機關在施行細則之外，為執行法律依職權發布之命令，尤應遵守上述原則。本院釋字第二六八號、第二七四號、第三一三號及第三六號解釋分別闡釋甚明而七十五</p>	<p>一、營業稅法施行細則第 47 條（法律概括授權的法規命令）</p> <p>二、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（職權命令）</p>	違憲
-----	--	--	---	----

		<p>年一月二十九日發布之營業稅法施行細則第四十七條則規定 顯係將法律明定之申報繳納主體營業人變更為拍定人（即買受人）；財政部於七十五年四月一日以臺財稅字第七五二二二八四號函發布之「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」第二項之（一） 上開細則及要點之規定，並未增加額外稅負，但究屬課予買受人申報繳納之義務，均已牴觸營業稅法，有違憲法第十九條及第二十三條保障人民權利之意旨。至主管機關如認為法院及其他機關拍賣或變賣不動產與普通營業人銷售之情形不同，為作業上之方便計，其申報繳納營業稅之義務人有另行規定之必要，亦應逕以法律定之，併此指明。</p>		
389	<p>勞工保險條例 勞工保險診療費用支付標準表係依據勞工保險條例第五十一條第二項授權訂定，其第九部第四節第二項關於顎骨矯正手術 並未逾越該條例授權範圍，與憲法尚無牴觸。</p>	<p>但法律規定之內容不能鉅細靡遺，立法機關自得就有關醫療上之技術性、細節性等專業事項，授權主管機關發布命令為補充規定，同條例第五十一條第一項遂定有「應依照勞工保險診療費用支付標準表及用藥種類與價格表支付之」之明文。而上述勞工保險診療費用支付標準表及用藥種類與價格表，依同條第二項，授權由中央主管機關會同中央衛生主管</p>	<p>勞工保險診療費用支付標準表及用藥種類與價格表（法律明確授權的法規命令）</p>	<p>合憲</p>

		機關定之。該標準表 並未逾越該條例授權範圍，與憲法尚無牴觸。		
394	<p>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。至於對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，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，始符憲法第二十三條法律保留原則之意旨。營造業管理規則第三十一條第一項第九款 及內政部中華民國七十四年十二月十七日（七四）臺內營字第三</p>	<p>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</p>	<p>一、營造業管理規則第31條第1項第9款(法律概括授權的法規命令)</p> <p>二、內政部函(行政規則)</p>	<p>違憲</p>

	<p>五七四二九號 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，。</p>	<p>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）臺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。</p>		
402	<p>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。</p>	<p>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，逕行訂定裁罰性之行政處分條款，迭經本院解釋有案。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 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。</p>	<p>保險代理人經紀人公證人管理規則第48條第1項第11款（法律概括授權的法規命令）</p>	<p>違憲</p>

438	<p>財政部於中華民國八十二年十二月三十日發布之營利事業所得稅查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項。該準則第九十二條第五款第五目規定「在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內，取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」，乃對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與憲法第十五條、第十九條與第二十三條尚無牴觸。對於在台灣地區以新台幣支付國外佣金，與同準則第九十二條中其他規定之國外佣金，僅就認定標準為斟酌事實情況差異所為之不同規定，與憲法第七條之平等原則亦無違背。</p>	<p>該準則第九十二條第四款規定國外佣金超過百分之五者，應另提出正當理由證明文據，核實認定；第五款第三目規定不予認定之支付對象；第四目規定證明支付佣金之文件等，皆屬有關國外佣金之舉證方法與認定要件。其中同條第五款第五目規定「在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內，取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」，係考量營利事業在台灣地區以新台幣支付國外佣金者，是否有支付之事實，因查證困難，故斟酌以往外匯管制時外匯主管機關規定得逕行辦理押匯之限額，以出口貨物價款百分之三為認定標準，營利事業向稅捐機關所需提出之證據與舉證之程度，因是否超出此標準而有別。綜上可知，營利事業所得稅查核準則第九十二條第五款第五目乃對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與憲法第十五條、第十九條與第二十三條尚無牴觸。</p>	<p>營利事業所得稅查核準則第92條第5款第5目（職權命令）</p>	<p>合憲</p>
443	<p>憲法第十條規定人民有居住及遷徙之自由，旨</p>	<p>至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與</p>	<p>一、徵兵規則第18</p>	<p>違憲</p>

<p>在保障人民有任意移居或旅行各地之權利。若欲對人民之自由權利加以限制，必須符合憲法第二十三條所定必要之程度，並以法律定之或經立法機關明確授權由行政機關以命令訂定。限制役男出境係對人民居住遷徙自由之重大限制，兵役法及兵役法施行法均未設規定，亦未明確授權以命令定之。行政院發布之徵兵規則，委由內政部訂定役男出境處理辦法，欠缺法律授權之依據，該辦法第八條規定限制事由，與前開憲法意旨不符，應自本解釋公布日起至遲於屆滿六個月時，失其效力。</p>	<p>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容許合理之差異：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之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。憲法第十條 查兵役法及兵役法施行法並無任何限制役男出境之條款，且兵役法施行法第四十五條僅授權行政院訂定徵兵規則，對性質上屬於限制人民遷徙自由之役男出境限制事項，並未設有任何具體明確授權行政機關訂定之明文，更無行政院得委由內政部訂定辦法之規定，是上開徵兵規則第十八條授權內政部所定之「役男出境處理辦法」第八條限制役男出境之規定，雖基於</p>	<p>條（法律概括授權的法規命令）</p> <p>二、役男出境處理辦法第 8 條（法律概括授權的法規命令或職權命令）</p>	
---	--	--	--

		防範役男藉故出境，逃避其應盡之服兵役義務，惟已構成對人民自由權利之重大限制，與前開憲法意旨不符，應自本解釋公布日起至遲於屆滿六個月時，失其效力。		
456	<p>憲法第一百五十三條規定 乃制定勞工保險條例 同條例施行細則於中華民國八十五年九月十三日修正前，其第二十五條第一項規定 惟對於符合同條例所定被保險人資格之非專任員工或勞動者，則未能顧及其權益，與保護勞工之上開意旨有違。前揭施行細則第二十五條第一項規定就同條例所未限制之被保險人資格，逾越法律授權訂定施行細則之必要範圍，限制其適用主體，與憲法第二十三條規定之意旨未符。</p>	<p>法律概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，得就執行法律有關之細節性、技術性事項，以施行細則定之 勞工保險條例施行細則於民國八十五年九月十三日修正前，其第二十五條第一項第一款至第五款及第八條第一項第一款、第二款規定加保者，以專任員工為限。（現行規定業已刪除）行政院勞工委員會七十七年八月四日台七十七勞保二字第一六七八六號函復就「專任員工」解釋 惟對於符合同條例所定被保險人資格之非專任員工或勞動者，則未能顧及其權益，與保護勞工之上開意旨有違。前揭施行細則第二十五條第一項規定就同條例所未限制之被保險人資格，逾越法律授權訂定施行細則之必要範圍，限制其適用主體，與憲法第二十三條規定之意旨未符。</p>	<p>（舊）勞工保險施行條例第 25 條第 1 項（法律概括授權的法規命令）</p>	<p><b>違憲</b></p>
479	<p>人民團體法第五條規定 人民團體以行政區域為</p>	<p>行政機關依其職權執行法律，雖得訂定命令對法律為必</p>	<p>社會團體許可立案</p>	<p><b>違憲</b></p>

	<p>組織區域；而第十二條僅列人民團體名稱、組織區域為章程應分別記載之事項，對於人民團體名稱究應如何訂定則未有規定。行政機關依其職權執行法律，雖得訂定命令對法律為必要之補充，惟其僅能就執行母法之細節性、技術性事項加以規定，不得逾越母法之限度，迭經本院解釋釋示在案。內政部訂定之「社會團體許可立案作業規定」第四點關於人民團體應冠以所屬行政區域名稱之規定，逾越母法意旨，侵害人民依憲法應享之結社自由。</p>	<p>要之補充，惟其僅能就執行母法之細節性、技術性事項加以規定，不得逾越母法之限度，此業經本院釋字第三六七號、第三九號、第四四三號及第四五四號解釋釋示在案。內政部訂定之「社會團體許可立案作業規定」第四點關於人民團體應冠以所屬行政區域名稱之規定，侵害人民依憲法第十四條所保障之結社自由。</p>	<p>作業規定第4點（實質內容具有職權命令之性質，並非行政程序法第159條之行政規則）</p>	
480	<p>依中華民國八十二年十月二十七日修正發布之同條例施行細則第三十二條之一第二項第八款上開施行細則有關六個月申請期間之規定，此等期間之規定，除已斟酌適用本條例之公司之實際需要外，並係兼顧稅捐稽徵法第二十一條租稅核課期間及商業會計法第三十八條會計憑證保存期限而設，為執行母法及</p>	<p>但法律內容不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬細節性、技術性之事項，法律自得授權主管機關以命令定之，俾利法律之實施。行政機關基於此種授權，在符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內所發布之施行細則或命令，自為憲法之所許，此項意旨迭經本院解釋在案。惟在母法概括授權情形下，行政機關所發布之施行細則或命令究竟是否已超越法律授權，不應拘泥於法條所用之文字，而應就該法律本身之立</p>	<p>一、促進產業升級條例施行細則第32條之1第2項第8款（法律概括授權的法規命令）</p> <p>二、促進產業升級條例施行</p>	合憲

	<p>相關法律所必要。是上開細則有關六個月之規定，符合立法意旨且未逾越母法之限度，與憲法第十九條及第二十三條並無牴觸。</p>	<p>法目的，及其整體規定之關聯意義為綜合判斷。上開施行細則有關六個月申請期間之規定，對納稅義務人而言，雖屬較短之期限，惟原計畫已准其有一定完成之期限，茲復有四年延展期間之設，如無一定申請期間之限制，稅捐核課之目的即難以落實。而此等期間之規定，除已斟酌適用本條例之公司之實際需要外，並係兼顧稅捐稽徵法第二十一條租稅核課期間及商業會計法第三十八條會計憑證保存期限而設，為執行母法及相關法律所必要。是上開細則有關六個月期間之規定，符合立法意旨且未逾越母法之限度。</p>	<p>細則第 34 條第 2 項（法律概括授權的法規命令）</p>	
519	<p>財政部中華民國七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三號函釋所稱：係主管機關基於法定職權，為執行營業稅法關於營業稅之課徵，避免保稅區事業銷售無須報關之非保稅貨物至國內課稅區時逃漏稅捐而為之技術性補充規定，符合營業稅法之意旨，尚未違背租稅法定主義。</p>	<p>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，尚非不得以行政命令為必要之釋示。財政部中華民國七十六年八月三十一日台財稅字第七六二三三號函釋所稱：係主管機關基於法定職權，為執行營業稅法關於營業稅之課徵，避免保稅區事業銷售無須報關之非保稅貨物至國內課稅區時逃漏稅捐而為之技術性補充規定，符合前述營業</p>	<p>財政部函（行政規則）</p>	<p>合憲</p>

		稅法之意旨，尚未違背租稅法定主義。		
532	中華民國八十三年九月十六日發布之臺灣省非都市土地山坡地保育區、風景區、森林區丁種建築（窯業）用地申請同意變更作非工（窯）業使用審查作業要點，係臺灣省政府本於職權訂定之命令，其中第二、三點規定其內容已逾越母法之範圍，創設區域計畫法暨非都市土地使用管制規則關於非都市土地使用分區內使用地變更編定要件之規定，違反非都市土地分區編定、限制使用並予管制之立法目的，且增加人民依法使用其土地權利之限制，與憲法第二十三條法律保留原則有違。	八十二年九月十六日發布之臺灣省非都市土地山坡地保育區、風景區、森林區丁種建築（窯業）用地申請同意變更作非工（窯）業使用審查作業要點（該要點係台灣省政府於八十三年九月十六日以八三府建一字第 一六一一八四號函發布，已於八十八年八月四日經該省政府以八八府法字第一五七九二四號函示，溯自八十八年七月一日起停止適用），其第一點雖規定：本要點依據非都市土地使用管制規則第十二條、第十七條規定訂定，惟究其實質係台灣省政府基於主管機關之權限，為執行區域計畫法及非都市土地使用管制規則等所為之補充規定，故其內容僅能就執行母法之細節性、技術性等次要事項加以規範，該審查作業要點第二、三點前述審查作業要點創設區域計畫法暨非都市土地使用管制規則關於非都市土地使用分區內使用地變更編定之要件，不僅違反非都市土地分區編定、限制使用並予管制之立法目的，更增加人民依法使用其土地權利之限制，已非純屬執行母法有關細節性與技術性之補充規定，與憲法第二十三條法律保	中華民國八十三年九月十六日發布之臺灣省非都市土地山坡地保育區、風景區、森林區丁種建築（窯業）用地申請同意變更作非工（窯）業使用審查作業要點第 2 點、第 3 點（實質內容具有職權命令之性質，並非行政程序法第 159 條之行政規則）	違憲

		留原則有違 。		
547	<p>中華民國三十二年九月二十二日公布之醫師法第一條明定：「中華民國人民經醫師考試及格者，得充醫師」(八十一年七月二十九日修正為：「中華民國人民經醫師考試及格並依本法領有醫師證書者，得充醫師」)。<b>第醫師應如何考試，涉及醫學上之專門知識，醫師法已就應考資格等重要事項予以規定，其屬細節性與技術性事項，自得授權考試機關及業務主管機關發布命令為之補充。</b>關於中醫師考試，醫師法對其應考資格已定有明文，至於中醫師檢覈之科目、方法、程序等事項，則授權考試院會同行政院依其專業考量及斟酌中醫之傳統醫學特性，訂定中醫師檢覈辦法以資規範，符合醫師法與專門職業及技術人員考試法之意旨，與授權明確性原則無違。<b>考試院會同行政院於七十一年八月三十一日修正發布之中醫師檢覈辦法第八條第一項規定</b>嗣因配合七十五年一月二十四日專門職業及技術人員考試法之公布，考試院乃重新訂定，於</p>	<p>第醫師應如何考試，涉及醫學上之專門知識，醫師法已就應考資格等重要事項予以規定，其屬細節性與技術性事項，自得授權考試機關及業務主管機關發布命令為之補充。關於中醫師考試，醫師法對其應考資格已定有明文，至於中醫師檢覈之科目、方法、程序等事項，則授權考試院會同行政院依其專業考量及斟酌中醫之傳統醫學特性，訂定中醫師檢覈辦法以資規範，符合醫師法與專門職業及技術人員考試法之意旨，與授權明確性原則無違 為配合前開法規之修正，考試院乃重新於七十七年八月二十二日會同行政院發布中醫師檢覈辦法(八十二年三月十七日修正) 惟依法律整體規定之關聯意義為綜合判斷，僅屬專門職業及技術人員考試法暨醫師法所授權訂定之中醫師檢覈辦法中關於考試技術之變更而已，並不影響華僑依中醫師檢覈辦法所已取得「僑」字中醫師考試及格證書及「僑中」字中醫師證書之效力，更無逾越前開法律授權之範圍或增加母法所無之限制，與憲法保障人民權利之意旨並無違背 。</p>	中醫師檢覈辦法第6條、第8條及第10條(法律明確授權的法規命令)	合憲

	<p>七十七年八月二十二日會同行政院發布中醫師檢覈辦法，其第六條規定申請中醫師檢覈者，予以筆試，並於第十條規定此一規定，依法律整體規定之關聯意義為綜合判斷，僅屬專門職業及技術人員考試法暨醫師法所授權訂定之中醫師檢覈辦法中關於考試技術之變更，並不影響華僑依中醫師檢覈辦法所已取得「僑」字中醫師及格證書及「僑中」字中醫師證書之效力，更無逾越前開法律授權之範圍或增加母法所無之限制，與憲法保障人民權利之意旨並無違背。</p>			
559	<p>基於法治國家之基本原則，凡涉及人身自由之限制事項，應以法律定之；涉及財產權者，則得依其限制之程度，以法律或法律明確授權之命令予以規範。惟法律本身若已就人身之處置為明文之規定者，應非不得以法律具體明確之授權委由主管機關執行之。至主管機關依法律概括授權所發布之命令</p>	<p>基於法治國家之基本原則，凡涉及人身自由之限制事項，應以法律定之；涉及財產權者，則得依其限制之程度，以法律或法律明確授權之命令予以規範。惟法律本身若已就人身之處置為明文之規定者，應非不得以法律具體明確之授權委由主管機關執行之。至主管機關依法律概括授權所發布之命令若僅屬細節性、技術性之次要事項者，並非法所不許，經本院解釋有案。從而家庭暴力防</p>	<p>一、家庭暴力防治法第52條之授權規定</p> <p>二、警察機關執行保護令及處理家庭暴力案件辦法第19條（解釋</p>	合憲

<p>若僅屬細節性、技術性之次要事項者，並非法所不許。家庭暴力防治法第二十條第一項規定保護令之執行機關及金錢給付保護令之強制執程序，對警察機關執行非金錢給付保護令之程序及方法則未加規定，僅以同法第五十二條為概括授權：「警察機關執行保護令及處理家庭暴力案件辦法，由中央主管機關定之。」雖不生牴觸憲法問題，然對警察機關執行上開保護令得適用之程序及方法均未加規定，且未對辦法內容為具體明確之授權，保護令既有涉及人身之處置或財產之強制執行者（參照家庭暴力防治法第十三條及第十五條），揆諸前開解釋意旨，應分別情形以法律或法律具體明確授權之命令定之，有關機關應從速修訂相關法律，以符憲法保障人民權利之本旨。行政執行法之執行機關除金錢給付之執行為法務部行政執行署所屬行政執行處外，其餘事件依其性質</p>	<p>治法第五十二條規定：「警察機關執行保護令及處理家庭暴力案件辦法，由中央主管機關定之。」尚不生牴觸憲法問題。主管機關內政部依家庭暴力防治法上開授權，於中華民國八十八年六月二十二日發布之警察機關執行保護令及處理家庭暴力案件辦法，其內容與立法機關授權之本意並無違背，該辦法第十九條第一、二項規定：「警察機關依保護令執行交付未成年子女時，得審酌被害人與相對人之意見，決定交付之時間、地點及方式。」「前項執行遇有困難無法完成交付者，應記錄執行情形，並報告保護令原核發法院。」係對執行法院所核發保護令之細節性事項，亦無違法可言。家庭暴力防治法 同法第二十條第一項：「保護令之執行，由警察機關為之。但關於金錢給付之保護令，得為執行名義，向法院聲請強制執行。」僅規定保護令之執行機關、金錢給付保護令之執程序。同法第五十二條雖授權訂定非關金錢給付事件之執行辦法，但對警察機關執行上開保護令得適用之程序及方法均未加規定，且未對辦法內容為具體明確之授權，保護令既有涉及人身之處置或財產之強制執行者（參照家庭</p>	<p>理由中就辦法有為相關之論述。該辦法屬法律概括授權的法規命令）</p>	
---	---	---------------------------------------	--

	<p>分由原處分機關或該管機關為之（參照行政執行法第四條），依上述家庭暴力防治法規定，警察機關有執行金錢給付以外保護令之職責，其於執行具體事件應適用之程序，在法律未依上開解釋修改前，警察機關執行保護令得準用行政執行法規定之程序而採各種適當之執行方法。</p>	<p>暴力防治法第十三條及第十五條），揆諸前開解釋意旨，應分別情形以法律或法律具體明確授權之命令定之，有關機關應從速修訂相關法律，例如在家庭暴力防治法中，就非金錢給付之保護令明定其執行機關及執行程序所依據者為行政執行法或強制執行法；若授權訂定執行辦法者，應就作為及不作為義務之執行等，如何準用上開法律，作細節性規定，以符憲法保障人民權利之本旨。</p>		
561	<p><b>台灣省耕地租約登記辦法</b>係基於耕地三七五減租條例第六條第二項授權而訂定，該辦法第六條第二項第三款規定此係主管機關基於法律授權發布命令就申請人應檢具證明文件等細節性、技術性次要事項為必要補充規定，尚非憲法所不許。耕地三七五減租條例第一條規定：一耕地之租佃，依本條例之規定；本條例未規定者，依土地法及其他法律之規定。一民法第四百四十條第一項關於承租人租金支付有遲延者，出租人得定相當期限，催告承租人支付租</p>	<p>本件聲請人據以聲請解釋之中華民國七十二年修正耕地三七五減租條例第六條規定：一本條例施行後，耕地租約應一律以書面為之；租約之訂立、變更、終止或換訂，應由出租人會同承租人申請登記。一「前項登記辦法，由省（市）政府擬定，報請行政院核定之。」當時之台灣省耕地租約登記辦法係依據此項授權而訂定。該辦法第六條第二項第三款規定。此乃主管機關基於法律授權發布命令就申請人應檢具證明文件等細節性、技術性次要事項為必要補充規定，尚非憲法所不許（本院釋字第三六七號、第四四三號及第五四七號解釋等參照）是前開耕地租約登記辦法第六條第二項第</p>	台灣省耕地租約登記辦法第6條第2項第3款（法律明確授權的法規命令）	合憲

	<p>金之規定，於出租人依本條例第十七條第一項第三款終止契約時，亦適用之。是前開耕地租約登記辦法第六條第二項第三款關於應檢具欠租催告書等規定，並未逾越法律授權，亦未增加法律所無之限制，與憲法尚無牴觸。</p>	<p>三款，符合本條例第一條、第十七條、民法第四百四十條等規定意旨，並未增加法律所無之限制，與憲法尚無牴觸。</p>		
562	<p>土地法第三十四條之一第一項規定：「共有土地或建築改良物，其處分、變更及設定地上權、永佃權、地役權或典權，應以共有人過半數及其應有部分合計過半數之同意行之。但其應有部分合計逾三分之二者，其人數不予計算。」同條第五項規定：「前四項規定，於公司共有準用之。」其立法意旨在於兼顧共有人權益之範圍內，促進共有物之有效利用，以增進公共利益。同條第一項所稱共有土地或建築改良物之處分，如為讓與該共有物，即係讓與所有權；而共有物之應有部分，係指共有人對共有物所有權之比例，性質上與所有權並無不</p>	<p>內政部因執行土地法之規定，基於職權固得發布命令，為必要之釋示，然僅能就執行法律之細節性、技術性次要事項加以規定，其內容更不能牴觸土地法或增加其所無之限制。內政部七十七年八月十八日臺（77）內地字第六二一七六七號函頒修正之土地法第三十四條之一執行要點第十二點規定於上開範圍內，就公司共有人共同共有不動產所有權之行使增加土地法上揭規定所無之限制，應不予適用。</p>	<p>土地法第34條之1執行要點第12點（實質內容具有職權命令之性質，並非行政程序法第159條之行政規則）</p>	<p><b>違憲</b></p>

	<p>同。是不動產之應有部分如屬共同共有者，其讓與自得依土地法第三十四條之一第五項準用第一項之規定。內政部七十七年八月十八日臺(77)內地字第六二一七六七號函頒修正之土地法第三十四條之一執行要點第十二點規定：「分別共有土地或建物之應有部分為數人所共同共有，共同共有人就該應有部分為處分、變更或設定負擔，無本法條第一項之適用」，於上開範圍內，就共同共有人共同共有不動產所有權之行使增加土地法上揭規定所無之限制，應不予適用。</p>			
566	<p>七十三年九月七日修正發布之同條例施行細則第二十一條後段 以及財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號函 之函釋，使依法編為非農業使用之土地，於其所定之使用期限前，仍繼續為從來之農業使用者，不能適用七十五年一月六日修正公布之農業發展條例第三十一條免徵遺產稅或</p>	<p>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</p>	<p>一、農業發展條例施行細則第21條後段（法律概括授權的法規命令，依解釋理由所示為僅得就「執行法律有關之細節</p>	<p>違憲</p>

	贈與稅之規定及函釋，均係增加法律所無之限制，違反憲法第十九條租稅法律主義。	五號、第四一三號、第四一五號、第四五八號等解釋闡釋甚明。七十三年九月七日修正發布之農業發展條例施行細則第二十一條後段以及財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號函之函釋，惟其逕以命令訂定，限縮當時有效之同條例第三條第十款「農業用地」定義可適用之範圍，均為增加法律所無之限制，違反憲法第十九條租稅法律主義，亦與憲法保障人民財產權之意旨暨法律保留原則有違。	性、技術性事項以施行細則定之」) 二、財政部函（行政規則，依理由書所示其違憲之理由為「增加法律所無之限制」)	
581	「自耕能力證明書之申請及核發注意事項」(以下稱注意事項)係中華民國六十五年一月二十六日內政部為執行土地法第三十條之規定(八十九年一月二十六日刪除)所訂定。七十九年六月二十二日修正之注意事項第四點規定對出租人財產權增加法律所無之限制，與憲法第二十三條法律保留原則以及第十五條保障人民財產權之意旨不符，上開注意事項之規定，應不予適用。	內政部基於主管機關之權限，為執行上述法律及農業發展條例等規定，於六十五年一月二十六日訂定自耕能力證明書之申請及核發注意事項(八十九年一月二十八日停止適用、八十九年二月十八日廢止)。七十九年六月二十二日修正之注意事項第四點規定增加農地承受人及欲收回出租農地之出租人證明其具有自任耕作能力之困難，致影響實質上具有自任耕作能力者承受農地或收回耕地之權利，對人民財產權增加法律所無之限制，尚非僅對人民產生不便或輕微影響之執行法律之細節性、技術性次要事項，與憲法第二十三條法律保留原則以及第十五條保障人民財產權之意旨不符	一、自耕能力證明書之申請及核發注意事項第4點、第6點(實質內容具有職權命令之性質，並非行政程序法第159條之行政規則)	違憲

		七十五年十一月二十五日修正發布之上開注意事項第三點第四款規定 此項規定嗣於七十九年六月二十二日修正為第六點第一項第二款 致影響實質上具有自任耕作能力者承受農地或收回耕地之權利，與憲法第二十三條及第十五條意旨不符。		
597	財政部八十六年四月二十三日台財稅第八六一八九三五八八號函釋示，關於被繼承人死亡日後所孳生之利息，係屬繼承人之所得，應扣繳個人綜合所得稅等語，符合前開遺產及贈與稅法與所得稅法之立法意旨，與憲法所定租稅法律主義並無抵觸，尚未逾越對人民正當合理之稅課範圍。	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） 財政部八十六年四月二十三日台財稅第八六一八九三五八八號函釋示，關於被繼承人死亡日後所孳生之利息，係屬繼承人本人之所得等語，乃主管機關本於法定職權，所為必要之釋示性行政	財政部函（行政規則）	合憲

		規則，符合遺產及贈與稅法、所得稅法之立法目的及租稅之經濟意義，與憲法第十九條之租稅法律主義及上開法律規定均無抵觸，尚未逾越對人民正當合理之稅課範圍，不生侵害人民受憲法第十五條保障之財產權問題。		
635	又財政部八十二年十月七日臺財稅第八二一四九八七九一號函，係主管機關依其法定職權就上開規定所為之闡釋，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，與法律明確性原則及憲法第七條、第十九條之規定，均無抵觸。	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（本院釋字第四二號、第四六號、第四九六號、第五一九號、第五九七號、第六七號、第六二二號、第六二五號解釋參照）財政部八十二年十月七日臺財稅第八二一四九八七九一號函略謂：「取得免徵土地增值稅之農業用地，如經查明係第三者利	財政部函（行政規則）	合憲

		用農民名義購買，應按該宗土地原免徵之土地增值稅額補稅。」乃主管機關本於法定職權，就土地稅法第三十九條之二第一項規定所為具體明確之解釋性行政規則，該函釋認依上開規定得免徵土地增值稅者，係以農業用地所有權移轉於自行耕作之農民為限，符合前述農業發展條例第二十七條、土地稅法第三十九條之二第一項之立法意旨及國家之農業與租稅政策，並未逾越對人民正當合理之稅課範圍，與法律明確性原則及憲法第七條、第十九條之規定，均無抵觸。		
650	財政部於中華民國八十一年一月十三日修正發布之營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項規定 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。	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、第六四〇號解釋參照） 財政部八十一年一月十三日修正發布之營利事業所得稅查核準則	營利事業所得稅查核準則第36條之1第2項規定（職權命令）	違憲

第三十六條之一規定：惟上開查核準則之訂定，並無所得稅法之明確授權；其第三十六條之一第二項擬制設算利息收入之規定，亦欠缺法律之依據，縱於實務上施行已久，或有助於增加國家財政收入，惟此一規定擴張或擬制實際上並未收取之利息，涉及租稅客體之範圍，並非稽徵機關執行所得稅法之技術性或細節性事項，顯已逾越所得稅法之規定，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力。所得稅法九十二年一月十五日修正公布時，於第八十條增訂第五項：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」明文授權財政部訂定查核準則。惟依行政院函請立法院審議之所得稅法修正草案說明，增訂第八十條第五項係「考量稽徵機關對於所得稅案件進行調查、審核時，宜有一致之規範，財政部目前訂有營利事業所得稅結算申報書查審要點、營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法及營利事業所得稅查核準則等規

定，惟尚乏法律授權依據，為達課稅公平之目標，並為適應快速變遷之工商社會，該等要點、辦法及準則之內容，勢須經常配合修正，為維持其機動性，宜以法規命令之方式為之，又對綜合所得稅案件亦有訂定相關規定之必要，爰基於目前及未來對所得稅案件進行調查、審核之需要，依行政程序法第一百五十條第二項規定，增訂第五項授權財政部就稽徵機關對所得稅案件進行調查及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計畫項目之查核訂定相關辦法及準則，俾資遵循。」可知所得稅法第八十條第五項之增訂，雖已賦予訂定營利事業所得稅查核準則之法源依據，其範圍包括「對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目」之查核，惟該項規定之目的，僅為授權稽徵機關調查及審核所得稅申報是否真實，以促進納稅義務人之誠實申報，並未明確授權財政部發布命令對營利事業逕予設算利息收入。是營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項有關設算利息收入之規定，並未因所得稅法第八十條第五項之增訂，而取得明確之授權依據，與租稅法律主義之要求仍有未符，併此指明。

657	<p>所得稅法施行細則第八十二條第三項規定 營利事業所得稅查核準則第一百零八條之一規定 上開規定關於營利事業應將帳載逾二年仍未給付之應付費用轉列其他收入，增加營利事業當年度之所得及應納稅額，顯非執行法律之細節性或技術性事項，且逾越所得稅法之授權，違反憲法第十九條租稅法律主義。</p>	<p>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） 雖上開法規分別經五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第一百二十一條，及所得稅法第八十條第五項之授權，惟該等規定僅賦予主管機關訂定施行細則及查核準則之依據，均未明確授權財政部發布命令，將營利事業應付未付之費用逕行轉列為其他收入，致增加營利事業法律所無之租稅義務（本院釋字第六五〇號解釋參照），已逾越所得稅法之授權，違反憲法第十九條租稅法律主義。</p>	<p>一、所得稅法施行細則第 82 條第 3 項規定（法律概括授權的法規命令）</p> <p>二、營利事業所得稅查核準則第 108 條之 1（職權命令）</p>	違憲
658	<p>公務人員退休法施行細則第十三條第二項 欠缺法律具體明確授權；且其規定內容，並非僅</p>	<p>憲法第十八條規定人民有服公職之權利，旨在保障人民有依法令從事公務，暨由此衍生享有之身分保障、俸給與退休金</p>	<p>公務人員退休法施行細則第 13 條第 2</p>	違憲

	<p>係執行公務人員退休法之細節性、技術性事項，而係就再任公務人員退休年資採計及其採計上限等屬法律保留之事項為規定，進而對再任公務人員之退休金請求權增加法律所無之限制，與憲法第二十三條法律保留原則有違。</p>	<p>請求等權利。國家則對公務人員有給予俸給、退休金等維持其生活之義務（本院釋字第五七五號、第六〇五號解釋參照）。又公務人員退休年資之多寡，係計算其退休金數額之基礎，故公務人員退休年資之起算日、得計入與不得計入之任職年資種類、如何採計、退休後再任公務人員年資採計及其採計上限等有關退休年資採計事項，為國家對公務人員實現照顧義務之具體展現，對於公務人員退休金請求權之內容有重大影響；且其有關規定之適用範圍甚廣，財政影響深遠，應係實現公務人員服公職權利與涉及公共利益之重要事項，而屬法律保留之事項，自須以法律明定之（本院釋字第四四三號、第六一四號解釋參照）。上開應以法律規定之退休年資採計事項，若立法機關以法律授權行政機關發布命令為補充規定時，其授權之目的、內容、範圍應明確。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，惟其內容不得牴觸母法或對公務人員之權利增加法律所無之限制（本院釋字第五六八號、第六五〇號、第六五七號解釋參照）。是上開公務人員退休法第六條第二項前</p>	<p>項（法律概括授權的法規命令）</p>	
--	---	---	-----------------------	--

		<p>段、第三項前段及第十六條之一第一項所定年資是否包括退休後再任公務人員重行退休年資合併計算之規定，法條文義尚非明確，且無從依公務人員退休法整體解釋，推知立法者有意授權主管機關就再任公務人員重行退休年資是否合併計算之事項，以命令為補充規定。且公務人員退休法第六條第二項前段、第三項前段及第十六條之一第一項均不能作為施行細則第十三條第二項之法律依據。是上開施行細則第二項規定欠缺法律具體明確授權；且其規定內容，並非僅係執行公務人員退休法之細節性及技術性事項，而係就再任公務人員退休年資採計及其採計上限等屬法律保留之事項為規定，進而對再任公務人員之退休金請求權增加法律所無之限制，自與憲法第二十三條法律保留原則有違。</p>		
676	<p>中華民國八十四年八月二日修正發布之全民健康保險法施行細則第四十一條第一項第七款及八十八年十一月十八日修正發布之同施行細則同條款之規定(九十一年十一月二十九日修正改列第四款)，與憲法第十五條保障人民財</p>	<p>依八十四年八月二日修正發布之全民健保法施行細則第四十一條第一項第七款及八十八年十一月十八日修正發布之同施行細則同條款規定(下稱系爭規定，九十一年十一月二十九日修正改列第四款)按投保金額之等級，係保險費實際應負擔數額之重要因素，並決定保險費量能負擔之</p>	<p>全民健康保險法施行細則第41條第1項第7款(法律明確授權的法規命令)</p>	<p>合憲</p>

	<p>產權、第二十三條法律保留原則，以及法律授權明確性原則，尚無抵觸。</p>	<p>標準。且系爭規定之適用，關係政府財務公共利益，並涉及人民財產權之限制，自非純屬技術性或細節性事項，是原則上應以法律明定之。若立法機關以法律授權行政機關發布命令為補充規定時，其授權之內容、目的、範圍應具體明確，命令之內容並應符合母法授權意旨。至授權條款之明確程度，不應拘泥於法條所用之文字，而應由法律整體解釋認定，或依其整體規定所表明之關聯意義為判斷（本院釋字第四二六號、第五三八號解釋參照）。全民健保法第八十六條規定系爭規定之訂定，固係以此一規定為依據。惟從全民健保法整體規定所表明之關聯意義上，實係聯結母法第二十一條第一項規定：「第一類至第三類被保險人之投保金額，由主管機關擬訂分級表，報請行政院核定之。」（經九十年一月三十日修正公布，修正前原規定「第一類至第四類」）以及同法第二十二條第二項規定：「第一類及第二類被保險人為無固定所得者，其投保金額，由該被保險人依投保金額分級表所定數額自行申報，並由保險人查核；如申報不實，保險人得逕予調整。」（經九十年一月三十日修正公布，修</p>		
--	---	--	--	--

		<p>正前原列第三項，規定相同) 該等規定係以有效辦理全民健康保險為目的，而以類型化方式計算投保金額為內容與範圍，授權之意尚屬明確。依上開授權，主管機關乃以類型化方式訂定投保金額分級表，作為被保險人應負擔保險費之計算依據，而系爭規定鑒於被保險人均係於工作型態上具有一定獨立性，工時勞務所得上有不特定性，衡酌行政效率及被保險人之所得狀況，指定投保金額分級表第六級為申報下限，尚難謂有違母法授權意旨致牴觸憲法第十五條保障人民財產權之規定。是系爭規定與憲法第十五條保障人民財產權、第二十三條法律保留原則，以及法律授權明確性原則，尚無牴觸。</p>		
700	<p>財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅第八九〇四五七二五四號函說明三，就同年六月七日修正發布之營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款，有關如何認定八十四年八月二日修正公布，同年九月一日施行之營業稅法第五十一條第一款漏稅額所為釋示，符合該法第十五條第一項、第三十</p>	<p>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</p>	<p>財政部函 (行政規則)</p>	<p>合憲</p>

	<p>三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項第三款及第五十一條第一款規定之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。</p>	<p>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420號、第460號、第496號、第519號、第597號、第625號解釋參照）故系爭函以經稽徵機關循前開規定核定之應納稅額為漏稅額，並據以計算漏稅罰，並未增加營業人法律上所未規定之義務，於憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。</p>		
--	--	--	--	--