

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 224 號

解釋日期：民國 77 年 04 月 22 日

資料來源：司法院大法官會議解釋續編（四）第 52 頁

司法院公報 第 30 卷 5 期 9-15 頁

守護憲法 60 年 第 125-127 頁

司法院大法官解釋（三）（98 年 10 月版）第 238-251 頁

相關法條：中華民國憲法 第 7、16、19 條

稅捐稽徵法 第 35、36、37、38、39 條

解 釋 文： 稅捐稽徵法關於申請復查，以繳納一定比例之稅款或提供相當擔保為條件之規定，使未能繳納或提供相當擔保之人，喪失行政救濟之機會，係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，且同法又因而規定，申請復查者，須於行政救濟程序確定後始予強制執行，對於未經行政救濟程序者，亦有欠公平，與憲法第七條、第十六條、第十九條之意旨有所不符，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力。在此期間，上開規定應連同稅捐之保全與優先受償等問題，通盤檢討修正，以貫徹憲法保障人民訴願、訴訟權及課稅公平之原則。

理 由 書： 稅捐稽徵法第三十五條至第三十八條第一項關於申請復查，以繳納一定比例之稅款或提供相當擔保為條件，及不服復查決定始得提起訴願、行政訴訟之規定，雖使部分稅款迅獲清償或擔保，但僅有資力之人，得享行政救濟之利益，而未能繳納一定比例之稅款或提供相當擔保者則喪失行政救濟機會。且同法又因而於第三十八條第三項及第三十九條規定，申請復查者，須於復查、訴願或行政訴訟確定後，始予強制執行，致申請復查者反可於繳納應繳稅款之半數或三分之一或提供相當擔保後，利用行政救濟程序，長期拖欠未繳部分或趁機隱匿財產，以逃漏其餘稅款，亦難達防止流弊之目的，係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，其中第三十九條之規定，對於未經行政救濟程序者，亦有欠公平，且與我國行政救濟制度不因提起救濟程序而停止原處分執行之原則不合，是上述規定有關解釋文所示部分與憲法第七條、第十六條、第十九條之意旨有所不符，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力。在此期間，上開規定，應連同稅捐之保全與優先受償等問題，通盤檢討修正，以貫徹憲法保障人民訴願、訴訟權及課稅公平之原則。

不同意見書：

大法官 李鍾聲

本件係聲請解釋稅捐稽徵法第三十五條及第三十八條第一項規定有牴觸憲法第七條、第十六條等疑義，對於前揭解釋不合憲有不同意見，茲擬解釋文，附具解理由書予以說明。

解釋文

憲法第十九條規定：人民有依法律納稅之義務。稅捐稽徵法第三十五條規定：經稅捐稽徵機關核定有應納稅額或應補稅額之案件，遺產稅納稅義務人申請復查，應按繳款書所列稅額繳納三分之一稅款。第三十八條第一項規定：納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定，如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。均係行政救濟之程序規定，藉以防止納稅義務人任意申請復查，拖延納稅，為增進公共利益所必要。對於此類情形，本院釋字第二一一號解釋已予闡釋在案，與憲法第七條及第十六條並無牴觸。

解釋理由書

「人民有依法律納稅之義務」，為憲法第十九條所明文規定，是以人民之納稅義務，應依法律定之。稅捐稽徵法（六十五年十月二十二日公布施行）之第四章行政救濟，第三十五條第一項規定：「經稅捐稽徵機關核定之案件，除依稅法規定，不得提出異議者外，納稅義務人如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定申請復查：一、依核定稅額通知書所載，有應納稅額或應補稅額者，應於繳款書送達後，在規定繳納期間內，遺產稅按繳款書所列額繳納三分之一稅款，於繳納期間過後二個月內申請復查；．．．但納稅義務人確有困難，得經稽徵機關之核准，提供相當擔保，免繳上開稅款。二、依核定稅額通知書所載無應納稅額或應補稅額者，得於核定稅額通知書送達後二十日內，申請復查」。第三十七條第一項規定「相當擔保」之「擔保品」包括：黃金、外幣、公債、有價證券、及其他財產等五類。第二項規定：「納稅義務人申請復查時，其應繳之稅額在一定金額以下者，得取具舖保，以代替第一項規定之擔保品，其辦法由財政部定之」。財政部於六十五年十二月二十三日發布「小額稅款申請復查時取具舖保辦法」，其第二條：「納稅義務人申請復查時，其核定稅額或應補徵稅額在新台幣三萬元以下而無法依稅捐稽徵法第三十七條第一項規定提供擔保品者，得取具舖保以代替擔保品之提供」。又同法第三十八條第一項規定：「納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定，如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟」，以上法令，均係納稅義務人申請復查之行政救濟程序規定。

按本院釋字第二一一號解釋，係闡釋海關緝私條例第四十九條規定之



合憲性，其文：「憲法第七條所定之平等權，係為保障人民在法律上地位之實質平等，並不限制法律授權主管機關，斟酌具體案件事實上差異及立法之目的，而為合理之不同處置。海關緝私條例第四十九條：『聲明異議案件，如無扣押物或扣押物不足抵付罰鍰或追繳稅款者，海關得限期於十四日內繳納原處分或不足金額二分之一保證金或提供同額擔保，逾期不為繳納或提供擔保者，其異議不予受理』之規定，旨在授權海關審酌具體案情，為適當之處分，以防止受處分人藉故聲明異議，拖延或逃避稅款及罰鍰之執行，為貫徹海關緝私政策、增進公共利益所必要，與憲法第七條及第十六條尚無牴觸。又同條例所定行政爭訟程序，猶有未盡週詳之處，宜予檢討修正，以兼顧執行之保全與人民訴願及訴訟權之適當行使」。於解釋前，據財政部（75）台財關字第七五七〇五七號函覆：「本部為期海關處理一致起見，曾於七十一年九月二十二日以（71）台財關字第二二四八七號函規定：受處分人不服海關依海關緝私條例規定所為處分，聲明異議，依該條例第四十九條規定應繳保證或提供擔保之案件。受處分人如未依限辦理，應不予受理」。可見應繳保證金或提供擔保係聲明異議之必要條件，實已施行多年，經本院解釋為與憲法尚無牴觸。又同條例第四十七條、第四十八條之規定：受處分人不服海關罰鍰或追繳稅款處分，得聲明異議，提起訴願、再訴願及行政訴訟。故此三條命令均係受處分人聲明異議之行行政救濟程序規定，以與關稅法第二十三條規定行政救濟之文字：「以書面向海關聲明異議，請求複查」對照，聲明異議即複查，複即復（說文解字「復」字段玉裁註：「復或作複」）。就此而論，首揭稅捐稽徵法令之規定：納稅義務人不服稅捐稽徵機關應納稅額或應補稅額之核定（處分），得申請復查，提起訴願、再訴願及行政訴訟，亦係行政救濟程序規定。雖聲明異議與申請復查用詞有殊，然在法律上性質相類而相同，均為行政救濟程序規定。其次，海關緝私條例法令規定之行政救濟，實係命繳納保證金或提供同額擔保。稅捐稽徵法令規定之行政救濟，亦係命繳納保證金或提供相當擔保，包括五類擔保品而外，尚得取具舖保；其無應納稅額或應補稅額申請復查者，則一律免繳保證金或提供擔保。至於命繳納保證金或提供相當擔保部分之規定，係藉以防止納稅義務人任意申請復查，拖延納稅，自為增進公共利益所必要。此與本院釋字第二一一號解釋所闡釋海關緝私條例第四十九條規定合憲之旨，並行不悖，即應認為稅捐稽徵法第三十五條及第三十八條第一項之規定合憲。

次按憲法第十六條規定：人民有訴願及訴訟之權。然為增進公共利益所必要等情形，並非不得以法律限制之，亦為憲法第二十三條所規定。上述海關緝私條例第四十七條至第四十九條之規定，受處分人於海關命繳納



保證金或提供同額擔保後，聲明異議、訴願、再訴願及行政訴訟。民事訴訟費用法第一條規定，民事訴訟費用之徵收及計算。而本案解釋文：「稅捐稽徵法關於申請復查，以繳納一定比例之稅款或提供相當擔保為條件之規定，使未能繳納或提供相當擔保之人，喪失行政救濟之機會，係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，且同法又因而規定，申請復查者，須於行政救濟程序確定後始予強制執行，對於未經行政救濟程序者，亦有欠公平，與憲法第七條、第十六條、第十九條之意旨有所不符」。似乎對於首揭之稅捐稽徵法令全部規定，有失斟酌。而僅據其部分規定作違憲解釋，以偏概全。此解釋與前此之釋字第211號解釋兩相詳細比較：前解釋以聲明異議（申請復查）繳納保證金或提供擔保規定為必要之限制，係合憲；而違解釋則以申請復查繳納保證金或提供擔保規定為不必要之限制，係違憲，此其一。前解釋此行政救濟程序規定旨在防止拖延或逃避稅款及罰鍰之執行，係合憲；而今解釋則以行或不行此行政救濟程序規定為有失公平，係違憲。其實，以此持論行政救濟程序乃至民事訴訟程序規定，皆非無此可能情形，此其二。前合憲而今違憲，是否自相矛盾？今解釋對前解釋難免令人啟疑是否翻案？且依今解釋，人民因納稅義務，依稅捐稽徵法規定申請復查繳納保證金或提供擔保，為憲法第十六條人民訴願及訴訟權之不必要限制，係違憲。準此，則人民行使訴訟權，依民事訴訟費用法規定繳納民事訴訟費用，其是否係對憲法第十六條人民訴訟權之行使所加之必要限制，亦將非無引起爭論之餘地？若使法律不具安全性與公信力，解釋多變，如何？

查我國現行財稅制度，係以憲法規定人民有依法律納稅之義務為法源，經立法院制定法律，其中有行政救濟程序規定，多於納稅義務人繳納保證金或提供擔保，或一定情形下進行，通稱復查，以期課稅之公平。此種規定之法律，諸如：遺產稅（稅捐稽徵法第三十五條第一項第一款前段）、證券交易稅條例（第十三條）、房屋稅條例（第十三條）、契稅條例（第二十一條）及海關緝私條例（第四十九條等）、所得稅法（第八十二條）、營業稅法（第三十條）；工程受益費徵收條例第十六條規定之行政救濟，應納工程受益費亦採申請復查制關稅法第二十三條規定之行政救濟為「以書面向海關聲明異議，請求複查」，實即復查，海關緝私條例第四十九條規定單稱「聲明異議」，亦屬此意；另如印花稅法、貨物稅條例、使用牌照稅法等，雖未明文規定復查，由於稅捐稽徵法第三十五條第一項第一款後段規定：「其餘申報各稅．．．申請復查」，且有行政救濟專章，屬於一般性質，自應有其適用，是為當然。上述十多種法律，構成現行制度，乃人民納稅義務之具體規定，藉以貫徹租稅法律主義。而稅捐稽徵



法在現行制度中，則為具有一般性之法律。而今，解釋其繳納部分稅款或提供相當擔保之申請復查規定違憲，則不僅各法之以該法為復查根據者，均失憑依；凡各法之有繳納保證金或提供擔保之申請復查規定者亦均將頓陷於是否違憲之狀態中。古人云：事有鑿一子而生百隙，今更有倒骨牌理論，可不懼哉？上述法律，均經立法院制定，憲法第六十二條規定：「立法院為國家最高立法機關」，而第七十七條規定：「司法院為國家最高司法機關」。司法院大法官會議法第十二條規定：「大法官會議解釋案件，應參考制憲及立法資料」。有鑒於本案解釋關係憲制及立法，爰提此意見書。理由不同意見書大法官楊建華本件解釋理由書末段應增加左列文字：至海關緝私條例第四十九條規定於聲明異議程序中，海關得命繳納保證金或提供同額擔保，乃係授權海關審酌具體案情為適當之處分，前經本院大法官會議釋字第二一一號解釋闡釋在案，與本案解釋之稅捐稽徵法第三十五條係以提供擔保，作為行政救濟之絕對條件者，法律規定顯不相同，兩者解釋意旨，並無不符，併此說明。

抄鄭○秋聲請書

受文者：司法院大法官會議

副 本

收受者：高雄縣稅捐稽徵處

主 旨：為行政法院七十三年十一月卅日裁字第七○九號確定終局裁定所適用之稅捐稽徵法發生牴觸憲法疑義乙事聲請解釋。

說 明：事實經過

- (一) 聲請人因遺產稅案件，不服高雄縣稅捐稽徵處第二次課稅處分於法定期間內申請復查，惟因聲請人無法籌湊鉅額之預納款而未先預繳，待知得提供擔保，以代預納稅款時已逾復查期限因稅單只註明不服核定之應納稅額時預納三分之一始得複查，並未註明可提供擔保殊有悖於民主法治國家之救濟教系之基本原則以致復查訴願暨行政訴願均遭因程序上不合而駁回，而行政法院亦以程序上不合稅捐稽徵法之規定而為裁定駁回之理由。
- (二) 稅捐稽徵法第卅五條規定：經核定之案件如有不服應就繳款書送達後在規定期間內按繳款書所列稅額繳納三分之一或二分之一稅款始能復查，這種行政法令實不合時宜，因人非聖賢孰能無過？本稅捐稽徵法卅五條規定，已開出的稅單無論它是對或錯必定要先預繳二分之一或三分之一才能複查，若稅額小尚無問題；若稅額大確難籌湊預繳或沒有財產者如合提供相當價值



的東西擔保，若無法預繳就失去復查權利，讓錯者錯到底沒有申複餘地，真不是現代民主法治國家所應有之現象，聲請民國六十七年五月十七日初核遺產稅為三萬八仟四佰十九元經聲請人申請複查結果民國六十八年十二月廿六日更正為四仟九佰六十五元當民國六十七年第一次申報遺產稅時當時先父有一筆放領山坡地一·六〇一六公頃該時還是公地，大樹鄉公所與高雄縣稅捐稽徵處鳳山地政事務所連絡結果不得申報告知聲請人要先辦理產權移轉登記後始得辦理繼承遺產申報，俟至民國七十二年四月廿一日聲請人補辦妥一切手續後第二次提出申報，該筆遺產稅被大樹鄉公所將每平方公尺公告現值一佰五十元誤為二佰八十元核算，使原遺產稅額四仟九佰六十五元增至二十四萬一仟八佰零九元，另加自民國66·12·18·至民國72·4·21及民國72·11·15·至民國73·12·5·之非法利息，同時亦發現有二筆土地非聲請人先父原所有土地亦核算在內，經聲請人提出異議複查申請時要依稅法第卅五條規定先預繳所列稅額三分之一約近二十萬元是非聲請人能力所能繳納，如此規定使富者得以行使爭訟權利貧者則受限制，則非但侵害了平等權，而且限制人民訴願及訴訟之基本權利，殊有違背憲法第十六條人民有請願及訴訟權及憲法第七條「法律之前人人平等」之旨意。

（三）聲請解釋目的

據右述論結請依司法院大法官會議法第四條第一項第二款及第六條規定提出聲請違憲審查，並請解釋如下要點：「本件所舉確定裁定所適用之稅捐稽徵法第卅五條及第卅八條第一項核與憲法第十六條規定牴觸應以憲法第十六條規定牴觸應以憲法第171條及第172條規定判為無效，本件解釋基於人民聲請解釋憲法之法律上利益，考量應有拘束本件違憲裁判之效力。」

（四）附訴願、再訴願決定書及行政法院裁定書影印本各一份。

謹 呈

司法院公鑒

聲請人 鄭○秋

住 址 高雄市復興北巷十六號

中 華 民 國 七 十 四 年 七 月 五 日

抄陳○虎聲請書

為聲請人與財政部高雄市國稅局間因穩○工業股份有限公司七十年度營利事業所得稅事件，聲請人於其憲法所保障之權利遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於行政法院中華民國七十六年十二月廿四日七十六年度裁字第捌陸玖號裁定原告之訴駁回，其裁判所適用之法令發生有牴觸憲法第十五、十六及十九條所保障人民之權利義務之疑義。呈請解釋由。疑義或爭議之性質及經過

緣穩○工業股份有限公司於民國六十九年四月間原股東將所有股份因轉讓而全部變更由聲請人及其他新股東承受後，聲請人等新股東始發現該公司已屬倒閉之公司，公司帳載之資產實際均已不存在，顯然受騙，仍欲將承受之股份返還原股東而不願承受，詎料原股東卻均已潛逃無蹤，致無法將已承受之股份辦理變更登記回復為原有股東之名義，以致聲請人及其他新股東等人在此情況下而淪為該已倒閉公司之股東及負責人，亦因而始終無法營業，迨至民國七十五年一月五日經全體新股東決議應予解散，並選任聲請人為清算人，即日起依法辦理清算，截至民國七十五年五月廿五日依法清算完結，並報請高雄地方法院備查，及依所得稅法第七十五條之規定向財政部高雄市國稅局申報清算所得各在案，該公司在清算期間均無可變現資產及所得，亦無申報或明知之債權人，故無應依公司法第八十九條聲請宣告破產之適用，其有關清算期間之收支表、損益表，連同各種簿冊均送經監察人審查，並提請股東會承認在案，依公司法第三三一條第三項規定：「簿冊經股東會承認後，視為已解除清算人之責任」，惟財政部高雄市國稅局於清算完結後即七十五年十二月間重行核定穩○工業股份有限公司七十年度營利事業所得稅九四七、二五四元及短估金九三、九二九元，以聲請人（即該公司清算人）於分配剩餘財產前，未依法按稅捐受償順序，繳清稅捐為由，而依稅捐稽徵法第十三條第二項規定以清算人為納稅義務人發單向聲請人補徵，聲請人不服經提起訴願，再訴願及行政訴訟結果，行政法院中華民國七十六年十二月廿四日裁字第捌陸玖號裁定原告之訴駁回，其理由明以：「本件原告為該公司之清算人，該公司所有之該筆土地及其地上建築物，已於七十年九月間經台灣屏東地方法院拍賣予蔡青山，計有財產交易所得新台幣二、八六六、七三八、九二元，而該公司於辦理七十年度營利事業所得稅結算申報時，則漏未申報該筆財產交易所得，均為原告所不爭之事實，被告機關因而核定原告對此漏報財產交易所得應納之所得稅，有補報繳納之義務，不能謂其於法無據。雖原告主張其對此項稅款，在實體上並無繳納之義務，不論其主張是否可採，但其在行政爭訟程序上，仍應踐行於規定繳納期限內，按該繳款書所列稅額，繳納



二分之一稅款，申請複查之法定程序後，始能提起訴願及行政訴訟，以求救濟。乃原告於該規定期限內既未依法繳納二分之一稅款，應視為未申請複查，而即逕行提起訴願，財政部雖以實體上之理由，將其訴願駁回，然其結果並無不當，故原再訴願決定，遽予維持，從程序駁回其再訴願，並無違誤。原告復提起行政訴訟，依前述說明，顯非合法，應予駁回。」，聲請人對於行政法院確定終局裁判所適用之法律或命令，顯發生有牴觸憲法之疑義。

對本案所持之立場與見解

- 一、依公司法第八十四條規定：「清算人之職務如左：一、了結現務。二、收取債權、清償債務。三、分配盈餘或虧損。四、分派賸餘財產。」，及公司法第九十五條規定：「清算人應以善良管理人之注意處理職務，倘若有怠忽而致公司發生損害時，應對公司負連帶賠償責任。其有故意或重大過失時，並應對第三人負連帶賠償責任。」。另依稅捐稽徵法第十三條規定：「法人、合夥或非法人團體解散清算時，清算人於分配賸餘財產前，應依法按稅捐受清償之順序、繳清稅捐。清算人違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納之義務。」，按本案清算人（即聲請人）已依公司法有關規定辦理清算完結，並報經台灣高雄地方法院備查在案，清算期間公司既無實際存在之財產，故無分配剩餘財產之情形，對於清算人違反稅捐稽徵法第十三條第一項規定之前提要件「分配 ** 餘財產」根本不具備外，該公司七十年度土地及建築物為法院拍賣所發生之財產交易所得稅亦非清算人所明知，財政部高雄市國稅局亦未於申報債權期間內，申報債權，自不列入清算之內，財政部高雄市國稅局既無清算人有分配賸餘財產之事實證據，率以清算人於分配賸餘財產前未依法按稅捐受清償之順序繳清稅捐，對於該公司七十年度漏報之財產交易所得應納之所得稅，逕以清算人為納稅義務人強行徵收，而不法侵害清算人於其憲法第十五條所保障之財產權。
- 二、按「所得稅分為綜合所得稅及營利事業所得稅」，「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅」，「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅」，「本法稱納稅義務人，係指依本法規定，應申報或繳納所得稅之人」，分別為所得稅法第一第二條第一項、第三條第一項及第七條第四項所明訂。有關穩○工業股份有限公司其帳列所有座落屏東縣屏東市海豐段六五五-○六一號土地及其建築物，已於七十年九月間，經台灣屏東地方法院拍賣蔡青山，所發生之財產交易所



得並非屬清算人（即聲請人）之所得，故依上揭法條規定，清算人非屬所得稅法上之納稅義務人，清算人與清算公司間僅屬委任關係而已，財政部高雄市國稅局以清算人為納稅義務人強行徵收屬於穩○工業股份有限公司之所得稅款，於法無據，與憲法第十九條：「人民有依法律納稅之義務」之規定有所牴觸。

三、按「經稅捐稽徵機關核定之案件，除依稅法規定不得提出異議者外，納稅義務人如有不服，應依規定格式敘明理由，連同證明文件依左列規定，申請複查；」，「納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。」為稅捐稽徵法第三十五條及第三十八條所明訂，其應踐行於規定繳納期限內，按繳款書所列稅額繳納二分之一稅款，申請複查之法定程序後，始能提起訴願及行政訴訟，以求救濟者，僅以各稅之「納稅義務人」，清算人應不在此限，縱清算人有違反稅捐稽徵法第十三條第一項之規定，依同法第二項規定雖應就未繳清之稅捐，負有繳納義務，仍屬負責賠償之性質，尚不改變原納稅義務人及清算人之本質，本此清算人既非納稅義務人，應無依稅捐稽徵法第三十五條規定繳納二分之一稅款，申請複查之程序後，始能提起訴願及行政訴訟之適用，行政法院中華民國七十六年十二月二十四日裁字第捌陸玖號裁定，從程序上駁回行政訴訟，顯然剝奪聲請人於其憲法第十六條所賦與之訴願及訴訟之權。

聲請解釋之目的

綜上陳爭議之性質與經過，及對本案所持之立場與見解，對行政法院中華民國七十六年十二月二十四日裁字第捌陸玖號裁定所適用之法律發生有牴觸憲法第十五、十六、十九條之疑義，為此，呈請解釋，以貫徹憲法保障人民權益之本旨。

謹呈

司法院大法官會議

聲請人：陳○虎

住 址：高雄市三民區哈爾濱街三二六號

中 華 民 國 七 十 七 年 元 月 廿 九 日

參考法條：中華民國憲法 第 7、16、19 條 (36.01.01)

稅捐稽徵法 第 35、36、37、38、39 條 (82.07.16)