

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 247 號

解釋日期：民國 78 年 10 月 27 日

資料來源：司法院大法官會議解釋續編（四）第 271 頁

司法院公報 第 32 卷 1 期 11-19 頁

司法院大法官解釋（三）（98年10月版）第 500-518 頁

相關法條：中華民國憲法 第 19 條

稅捐稽徵法 第 21、30 條

所得稅法 第 80、103、110 條

解 釋 文：稽徵機關已依所得稅法第八十條第二項核定各該業所得額標準者，納稅義務人申報之所得額，如在上項標準以上，依同條第三項規定，即以其原申報額為準，旨在簡化稽徵手續，期使徵納兩便，並非謂納稅義務人申報額在標準以上者，即不負誠實申報之義務。故倘有匿報、短報或漏報等情事，仍得依所得稅法第一百零三條、第一百一十條、稅捐稽徵法第二十一條及第三十條等規定，調查課稅資料，予以補徵或裁罰。財政部發布之營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法、營利事業所得稅結算申報查核準則及中華民國五十九年五月十八日台財稅字第二三七九八號令即係為執行該等法律之規定而訂定，就此而言，與憲法尚無牴觸。惟前述抽查辦法第三條、第四條查核準則第二條及上開令示，與所得稅法第八十條第三項之規定，文義上易滋誤解，應予檢討修正。

理 由 書：所得稅法第八十條規定：「稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額。前項調查稽徵機關得視當地納稅義務人之多寡，採分業抽樣調查方法，核定各該業所得額之標準。納稅義務人申報之所得額如在前項規定標準以上，即以其原申報額為準，如不及前項規定標準者，應再個別調查核定之」。旨在解決稽徵機關逐案調查之困難，使其得依結算申報書核定納稅義務人所得額，以簡化稽徵手續，而期徵納兩便，並非謂納稅義務人申報額在標準以上者，即不負誠實申報之義務。故倘有匿報、短報或漏報等情事，仍得依所得稅法第一百零三條、第一百一十條、稅捐稽徵法第二十一條及第三十條等規定，調查課稅資料，予以補徵或裁罰。財政部發布之營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法、營利事業所得稅結算申報查核準則及中華民國五十九年五月十八日台財稅字第二三七九八號令即係為執行該等法律之規定而訂定，就此而言，與憲法尚無牴觸。

前述營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法第三條及第四條、營利事業所得稅結算申報查核準則第二條，對營利事業申報所得額達各該業所得額標準者，均有實施審查及抽查之字樣；又前述財政部五十九年台財稅字第二三七九八號令，指示所屬稽徵機關，對申報之所得額已達各

該業所得額標準者，應予以書面審核，如項目及數額與規定不符，並予以調整。雖係為防止不實申報所作之規定，但易使人誤以為稽徵機關對所得稅法第八十條第三項前段所稱「納稅義務人申報之所得額如在前項規定標準以上，即以其原申報額為準」之案件，不問有無事實足認其有逃漏稅情事，均得以推測方式逕行調整或變更納稅義務人申報之所得額，在文義上易滋誤解，應予檢討修正。

不同意見書：

大法官 楊建華

- 一 解釋法律如完全摒棄文理解釋，影響民主法治前途  
按解釋法律，應參以論理解釋，賦與法律生命，俾得適應變遷之社會，不應拘泥於法條文義，忽視法律之原來目的，而被譏為形式的概念法學。惟在成文法律仍應以文理解釋為先，如無視法律條文之文字，逕作顯然違背文義之解釋，非僅「成文」法失其存在之價值，且侵及通過該法律之民意機關權，更使法律失去安定性，導致民意機關通過之法律有名無實，人民無所適從，「民主」與「法治」前途如何？已無待深論。
- 二 限制人民自由權利或處罰人民、課人民以義務之解釋，更應以文理解釋為先  
中華民國憲法對於人民自由權利，係採直接保障主義，對於自由權利之限制或課人民以義務，則應以法律定之，此就憲法第二章各條規定自明。關於賦與人民權利事項，固不妨在法律文義許可範圍內從寬作有利於人民之解釋；其關於限制人民自由權利或處罰人民、課人民以義務之相關事項，則應以較嚴謹之方法即文理解釋為先，否則，憲法上所保障之人民自由權利，或限制以法律始得處罰人民、課人民義務之規定將因不當之解釋而喪失。
- 三 人民之納稅義務，應依法律定之，法律如有不當，應依法定程序修正，在未修正前仍應絕對遵從  
納稅雖為人民在憲法上之義務，惟依憲法第十九條規定，應依法律定之，蓋以法律係經人民選出之代表審查通過，亦即等於由人民承諾納稅義務，此為租稅法律主義之原則亦為依法行政之具體表現或以為租稅法律主義，僅及於納稅之實體事項，不及於納稅程序，惟吾人深信，納稅程序如涉及納稅數額之確定者，即非僅為程序問題，仍應為租稅法律主義之範疇。憲法既將人民納稅義務事項，在憲法上作「法律保留」，如行政機關認納稅法律之規定不盡適當者，自應適時修改法律，期臻至善，不得用行政命令以直接或間接迂迴之方法，變更法律之內容或結果，否則，民意機關通過之納稅法律，將因行政命令而變更，「無法律即無納稅」之原則，必將破壞無遺。
- 四 大法官為憲法之維護者，亦為人民自由權利及限制使人民負擔義務之最後維護者，如人民自由權利義務事項，法律規定不明確時，應作有利於人民之解釋  
「司法院解釋憲法，並有統一解釋法律及命令之權。」「憲法之解釋，由司法院為之。」為憲法第七十八條及第一百七十三條所明定，法

律與憲法有無牴觸，命令與憲法有無牴觸，地方自治法規與憲法有無牴觸，依憲法第一百十四條、第一百七十一條與上開規定，均為司法院之職掌。司法院為執行憲法賦予之職權，乃設大法官，故大法官乃憲法之維護者。又依司法院大法官會議法第四條第一項第二款規定：「人民於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令，發生有牴觸憲法之疑義者。」得聲請解釋憲法（法條所稱之權利，應包括自由、義務在內，為大法官會議向來之見解），因之，司法院大法官更為人民自由權利義務之最後維護者。

司法院大法官解釋憲法，固應從客觀上作合乎憲法全體精神之闡釋，惟大法官既為人民自由權利義務之最後維護者，在法律條文意義不明，可能作有利於人民之解釋，亦可能作不利於人民之解釋時，在維護人民自由權利及限制使人民負擔義務者之立場，應即作有利人民之解釋，方不失憲法在司法院設大法官以及承認人民得聲請解釋憲法之目的。

關於財稅法規之解釋，有所謂「疑義對國庫有利」，或「疑義對納稅人有利」之原則，目前通說，重視法的安定性，均認以文義解釋為先，並以「對納稅人有利」為多數說，正與前述原則相符（參閱財政部財稅人員訓練所世界稅稅名著翻譯叢書（23）蔡宗義譯東京大學金子宏著（日文）租稅法六二頁至六七頁、八八頁）。

五 所得稅法第八十條第三項規定，納稅義務人申報之所得額，如在稽徵機關核定各該業所得額標準以上，「即」以其原申報額為準。無從解為「不」以其原申報額為準。

按營利事業所得稅之調查核定，「稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額。」「前項調查，稽徵機關得視當地納稅義務人之多寡，採分業抽樣調查方法核定各該業所得額之標準。」「納稅義務人申報之所得額如前項規定標準以上，即以其原申報額為準，如不及前項標準者，應再個別調查核定之。為所得稅法第八十條第一項、第二項、第三項所明定。照此文義解釋，納稅義務人申報之所得額，如已在稽徵機關核定各該業所得額標準以上者，「即」以其原申報額為準，不再個別調查，如不及該項規定標準者，始應再個別調查核定之，法條文義極為明顯，無庸別事探求。若納稅義務人申報之所得額已達標準以上，稽徵機關仍個別調查，另行核定，而「不」以其原申報額為準者，自顯違上述法律「即」以其原申報額為準之規定，與憲法第十九條依法律納稅之本旨不符。財政部於六十六年十一月二十九日修正發布之「營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法」、七十一年二月八日修正發布之「營利事業所得稅結算申報查核準則」，對營利事業申報所得額已達各該業所得額標準者，仍作實施審查及抽查之規定，財政部（59）台財稅字第二三七九七八號函，指示所屬稽徵機關，申報之所得額已達各該業所得額標準者，仍應依上開準則及其他法令予以書面審核，如項目及數額規定不符，並予以調整。顯與前開所得稅法之規定不符，有違憲法第十九條依法律

納稅之本旨。

綜上所述，本號解釋既明認財政部之行政部之行政命令與所得稅法規定，「文義上易滋誤解，應予檢討修正。」顯已認定行政命令與法律規定之文義不符，否則，何必檢討修正？本號解釋以文字上之技巧，不明示行政命令違法違憲，似失釋憲機關應有之立場。又謂「就此而言」「與憲法尚無牴觸」，則是否「就彼而言」，與憲法即有牴觸？意義不明。在「憲法維護者」與「人民自由權利義務之最後維護者」之立場，尚難贊同。爰提出不同意見書如上。

## 抄中國○○機械股份有限公司聲請書

茲依司法院大法官會議法第四條第一項第二款及第六款之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如左：

### 一、聲請解釋憲法之目的

聲請人七十年度營利事業所得稅結算申報案件，原處分機關所為處分，一再訴願機關所為決定，以及行政院所為確定終局判決，其所引據財政部 74.06.01 (74) 台財稅第一六八七二號函，(59) 台財稅第二三七九八號令，及其所適用財政部六十六年十一月廿九日發布營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法（以下簡稱「抽查辦法」）第三、四條及六十五年二月十日發布營利事業所得稅結算申報查核準則（以下簡稱「查核準則」）第五八條第一至三項規定，因與行為時所得稅法第八十條第三項前段規定及憲法第十九條規定牴觸，應為無效。聲請人於其憲法上所保障之權利並因之遭受不法之侵害，爰此聲請解釋憲法，期以解除主管機關之不法侵害為目的。

### 二、事實

#### （一）憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實

緣聲請人七十年度營利事業所得稅依法結算申報，申報之所得額為一三・三三%，超過主管機關核定之各該業所得額標準九%以上，依行為時所得稅法第八十條第三項前段規定，應即以原申報之所得額為準，原處分機關竟依財政部 74.06.01 台財稅第一六八七二號函釋，謂非不得依「抽查辦法」第三、四條規定列為抽查對象，其耗用原料情形非不能適用「查核準則」第五十八條規定辦理，並依查核準則第五十八條第三項後段規定，按聲請人上(69)年度核定原料耗用情形核定，剔除耗用原料二、二五二、九九七・二三元，調整為所得額，並據以課徵營利事業所得稅。一再訴願決定除再訴願決定另再援據財政部(59)台財稅第二三七九八號令釋外，亦適用與原處分相同之行政命令為駁回之決定。行政法院之確定終局裁判則直接引據「查核準則」第五十八條第一至第三項規定外，並適用上揭其餘各行政命令之規定作為所持見解而為駁回之判決。據上敘明，原處分及一再訴願決定，以及行政法院之判決所引據適用之財政部 74.06.01 台財稅第一六八七二號函、(59) 台財稅第二三七九八號令及「抽查辦法」第三、四條「查核準則」第五十八條第一至三項規定，均為行政命令，且與所得稅法第八十條第三項前段

及憲法第十九條規定牴觸，應為無效，其適用牴觸憲法及法律之行政命令課徵稅款，顯已不法侵害聲請人憲法第十九條、第十五條所保障「人民有依法律納稅之義務」及「人民之財產權應予保障」之權利。

## （二）所經過之訴訟程序

- 1 查聲請人七十年度營利事業所得稅依法結算申報，原處分機關財政部台北市國稅局依「抽查辦法」及「查核準則」等規定調整核定增列所得額，聲請循序提起行政救濟，經行政院 73.07.26 台七十三訴字第一二八七號再訴願決定撤銷原處分及訴願決定，飭由原處分機關另為適法之復查決定。
- 2 原處分之重核復查決定，仍剔除耗用原料二、二五二、九九七·二三元，調整增列為所得額，聲請人不服，循序向財政部提起訴願，向行政院提起再訴願，及向行政法院提起行政訴訟，均遭駁回。

## （三）確定終局裁判所適用之命令之名稱及其內容

原處分及行政救濟程序中，各有機關均無非以聲請人所申報之所得額在所得稅法第八十條第三項前段規定所得額標準以上，仍非不得再個別調查核定，其所適用之命令之名稱及內容，茲摘錄於下：

### 1 財政部 74.06.01 台財稅第一六七二號函

中國鋁條機械股份有限公司因以往年度之結算申報案件，連續四年均按書面審核定，貴局依「營利事業所得稅結算申報書面審查案件抽查辦法」第三、四條規定列為抽查對象，並無不當。至同辦法所稱抽查，係指就營利事業帳簿、文據及有關資料等實地查核，是該公司七十年度申報所得額雖已達該業所得額標準以上，其耗用原料情形尚非不能適用營利事業所得稅結算申報查核準則第五十八條規定辦理。

### 2 財政部（59）台財稅第二三七九八號令

營利事業申報之所得額，達各該業所得額標準者，即以其原申報所得額核定之，係指稽徵機關就各該事業當期營利事業所得稅結算書表所載有關損益項目，依營利事業所得稅結算申報查核準則及有關法令之規定予以書面審核，免再通知提供帳簿憑證查核，至其項目與數額若與上開準則及法令規定不符者，自仍應予調整。

### 3 「抽查辦法」第三、四條

#### 第三條 --

經稽徵機關書面審核核定之營利事業所得稅結算申報案件，均應列入抽查，其範圍如左：

- （1）會計師查核簽證申報案件，經書面審核核定者。
- （2）申報所得額達各該業所得額標準，經書面審核核定者。
- （3）其他依有關法令規定，經書面審核核定者。

#### 第四條 --

稽徵機關應就每年書面審核核定之案件，採隨機選樣方式抽查百

分之十。但左列案件必須抽查：

- (1) 申報虧損者。但經分析有正當理由，經簽報稽徵機關首長核准免於抽查者，不在此限。
- (2) 申報純利率較上年度純利率利低百分之十以上者。
- (3) 申報純利率經書面審核核定調整達百分之十以上者。
- (4) 課稅年度及課稅年度之前二年度內經查獲逃漏所得稅情節重大者。
- (5) 已連續四年書面審核核定，尚未經抽查者。
- (6) 其他經財政部或稽徵機關首長指定應予抽查者。

#### 4 「查核準則」第五十八條

製造業經設置原料、物料、在製品、製成品及製造費用等各種明細分類帳，平時對進料、領料、退料、產品、人工、製造費用等均作成紀錄，有內部憑證可稽，並編有生產日報表或生產通知單及分批、分步、按月編有成本計算表，經內部製造、會計、管理及稽核或控制部門負責人員簽章者，其製品原料耗用數量，應根據有關帳證紀錄予以核實認定。

製造業不合前項規定者，其耗用之原料如超過各該業通常水準，超過部分，除能提出正當理由，經查明屬實者外，應不予減除。前項各該耗用原料之通常水準，由省（市）主管稽徵機關會同實地調查，並洽詢各該業同業公會及有關機關擬訂，報請財政部核定，其未經核定該業通常水準者，得比照機器、設備、製造程序、原料品質等相當之該同業原料耗用情形核定之，其無同業原料耗用情形可資比照者，按該事業上年度核定情形核定之。其為新興事業或新產品，無同業原料耗用情形及該事業上年度核定情形可資比照者，由稽徵機關調查核定之。

#### （四）有關機關處理本案之主要文件及其內容

- 1 財政部台北市國稅局 74.08.16 （74）財北國稅法字第一九二二二號再訴願重核案件復查決定書（附件一）其內容：依財政部 74.06.01 台財稅第一六八七二號函釋，認應適用「抽查辦法」第三、四條及「查核準則」第五十八條規定辦理，調整核定剔除耗用原料二、二五二、九九七·二三元，聲請人不服向財政部提起訴願。
- 2 財政部 75.03.17 （75）台財訴第七五一〇八四一號訴願決定書（附件二），其內容：適用與原處分機關相同之行政命令為「訴願駁回」之決定，聲請人不服向行政院提起再訴願。
- 3 行政院 75.07.12 七十五訴字第一四七三〇號決定書（附件三），其內容：適用與前揭相同之行政命令外，另援據財政部（59）台財稅第二三七九八號令，為「再訴願駁回」之決定。聲請人仍難甘服，向行政院提起行政訴訟。
- 4 行政院 75.11.28 判字第二一七六號判決（附件四），其內容：適用前揭行政命令或引據其規定作為所持見解，而為「原告之訴駁回」之決定。

## 二、理由

(一) 確定終局判決所適用之行政命令，發生有牴觸憲法之疑義之內容查納稅義務人申報之所得額，如在主管機關核定之各該業所得額標準以上，即以其原申報額為準，所得稅法第八十條第三項前段定有明文。聲請人七十年度營利事業所得稅結算申報之所得額為一三・三三%，超過主管機關核定各該業所得額之標準九%以上，自應以聲請人之原申報所得額為準。行政院以財政部 74.06.01 台財稅第一六八七二號函及（59）台財稅第二三七九八號令之內容為依據，直接或間接適用「抽查辦法」第三、四條及「查核準則」第五十八條第一至三項規定，遽認原處分機關再予個別調查核定，並按聲請人上年度之核定原料耗用情形核定，調整增列所得額，於法並無違誤等為駁回之理由，即使如原判決所稱，如申報之所得額只須已達該業所得額之標準，稽徵機關亦不得再對其調查審核顯非其立法本旨等，其所持見解顯與立法明信之原則有違，更與租稅法律主義不合。因此發生有前揭財政部函（令）及「抽查辦法」第三、四條，「查核準則」第五十八條第一至三項之行政命令規定是否牴觸所得稅法第八十條第三項前段之法律規定，並因而牴觸憲法第十九條所明定法律納稅原則之疑義。

(二) 聲請人對於前項疑義所持之見解

「人民有依法律納稅之義務」，「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律」，「關於人民之權利義務應以法律定之」，「應以法律規定之事項，不得以命令定之」，憲法第十九條、第一七〇條及中央法規標準法第五條、第六條分別定有明文。據此，納稅為關於人民之義務，若無法律明文，不得向人民課以納稅之義務，且法律無明文規定，依租稅法律主義，不得以比照方式或逕以命令訂定課徵稅款，迭經鈞院大法官會議釋字第一五一號及第二一〇號解釋在案。查「稽徵機關接到申報書後，應派員調查核定其所得額及應納稅額。」「前項調查，稽徵機關得視當地納稅義務人之多寡，採分業抽樣調查方法，核定各該業所得額之標準。」「納稅義務人申報之所得額，如在前項規定標準以上，即以其原申報額為準。如不及前項規定標準者，應再個別調查核定之」，為所得稅法第八十條第一至三項所明定。按所得稅法第八十條第三項前段係基本規定，其後段則為補充規定，補充規定及為補充基本規定而設，在基本規定無可適用時，始可適用補充規定，是為基本規定優於補充規定之原則，亦為適用法律之原則。據此規定及法律適用原則，申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額標準以上者，即應以其原申報之所得額為準並據以核定應納稅額，無再個別調查核定之餘地，應無疑義。憲法第一七二條規定：命令與憲法或法律牴觸者無效，而「抽查辦法」及「查核準則」均為主管機關發布之行政命令，應不得與憲法或法律牴觸，其有牴觸者應屬無效。「抽查辦法」第三、四條中分別規定：申報所得額達各該業所得額標準，經書面審核核定者，應列入抽查範圍；申報純利率較上年度純利率低百

分之十以上者；及已連續四年書面審核核定，尙未經抽查者，必須抽查者。依此規定，申報所得額在主管機關核定之各該業所得額標準以上者，亦必須抽查，再予個別調查核定，其與所得稅法第八十條第三項前段規定牴觸而無效，其理至明。「查核準則」第五十八條係就審核原料耗用而爲之規定，亦僅於個別調查核定所得額時始有其適用，若申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額標準以上時，仍予以適用，則顯然牴觸所得稅法第八十條第三項前段規定。參照該「查核準則」第二條第三項規定，對於符合所得稅法第八十條第三項前段規定者亦應予適用，其有牴觸所得稅法第八十條第三項前段規定而當然無效，亦無待贅述。

綜上所述，所得稅法第八十條第三項前段關於核定所得額及應納稅額，係規定「納稅義務人申報之所得額，如在主管機關核定之各該業所得額標準以上，即以其原申報額爲準」，財政部 74.06.04（74）台財稅第一六八七二號函及（59）台財稅第二三七九號令釋示，謂仍應適用該部發布之「抽查辦法」第三、四條及「查核準則」第五十八條規定再予個別調查核定，顯然牴觸首揭法條之明文規定，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨，依憲法第一七二條規定，應爲無效。行政法院適用上述各該行政命令或以之爲所持見解作爲判決之依據，亦當然無效。

### （三）解決疑義必須解釋憲法之理由

查憲法之解釋由司法院爲之，憲法第一七二條定有明文；人民於其憲法上所保障之權利遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法，亦爲司法院大法官會議法第四條第一項第二款所明定；本院依人民聲請所爲之解釋，對於人民據以聲請之案件，亦有效力，確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令之見解，經本院依人民聲請解釋認爲憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋爲再審或非常上訴之理由迭經鈞院大法官會議釋字第一七七號、第一八五號解釋在案，聲請人七十年度營利事業所得稅結算申報案，復查、訴願、再訴願決定及行政法院確定終局判決分別援據首揭財政部函（令）釋，適用「抽查辦法」第三、四條及「查核法則」第五十八條第一至三項規定，再予個別調查核定，調整增列所得額，並據以課徵稅款，不法侵害聲請人憲法上所保障之權利，已詳如前述事實及理由。而聲請人憲法上所保障之權利遭受不法侵害，唯有鈞院大法官會議解釋其違反憲法外，無以救濟，爰此聲請解釋憲法。

### （四）檢附關係文件名稱及件數

- 1 財政部台北市國稅局 74.08.16（74）財北國稅法字第一九二二二號復查決定書影本一份。
- 2 財政部 75.03.17（75）台財訴第七五一〇八四一號訴願決定書影本一份。
- 3 行政院 75.07.12 台七十五訴字一四七三〇號決定書影本一



份。

4 行政法院 75.11.28 判字二一七六號判決書影本一份。

此致

司法院 公鑒

聲請人：中國○○機械股份有限公司

代表人：高○強

中華民國七十六年三月十二日

參考法條：中華民國憲法 第 19 條 (36.01.01)

所得稅法 第 80、103、110 條 (82.07.16)

稅捐稽徵法 第 21、30 條 (68.08.06)

營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法 第 3、4 條

營利事業所得稅結算查核準則 第 2 條