

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 615 號

解釋日期：民國 95 年 07 月 28 日

資料來源：司法周刊 第 1298 期 1 版

司法院大法官解釋續編（十九）第 303-330 頁

法令月刊 第 57 卷 9 期 98-99 頁

總統府公報 第 6709 號 57-98 頁

司法院公報 第 48 卷 10 期 120-142 頁

相關法條：中華民國憲法 第 19 條

憲法訴訟法 第 5 條

總統副總統選舉罷免法（新 84.08.09 制定） 第 38 條

所得稅法 第 17 條

所得稅法施行細則 第 25 條

解 釋 文： 所得稅法施行細則第二十五條第二項規定，納稅義務人選定適用標準扣除額者，於其結算申報案件經稽徵機關核定應納稅額之後，不得要求變更適用列舉扣除額，並未逾越九十年一月三日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款之規範目的；財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號及八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋，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。

理 由 書： 本件聲請人就臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決及最高行政法院九十四年度裁字第〇一三六五號裁定所適用之所得稅法施行細則第二十五條（第二項）規定及財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號、八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋，聲請解釋憲法。查上開最高行政法院裁定係以聲請人對上開臺北高等行政法院適用簡易程序之判決提起上訴，不符合訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性之要件，不予許可，並未適用上開法規及函釋，而以上訴不合法從程序上予以駁回。因聲請人已依法定程序盡其審級救濟，且非對裁判適用法律所表示之見解，而係對上開法令是否違憲聲請解釋，故應以上開臺北高等行政法院判決為確定終局判決，就其所適用之上開法規及函釋予以解釋，合先敘明。



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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之。

九十年一月三日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款規定，納稅義務人於結算申報綜合所得稅，就個人綜合所得總額減除扣除額以計算所得淨額時，得就標準扣除額或列舉扣除額擇一申報減除。查扣除額申報減除方式之選擇，乃立法者基於租稅正確與稽徵便宜之目的，准許納稅義務人參與稅負稽徵程序，而可以選擇租稅負擔較小或申報較方便之減除方式，供稽徵機關為應納稅額之核定。惟為避免納稅義務人申報減除方式之選擇，導致租稅法律關係不確定，而不能實現上述規範之目的，有為合理限制之必要。財政部依所得稅法第一百二十一條授權訂定該法施行細則，於七十三年八月十六日修正發布該細則第二十五條第二項規定：「經納稅義務人選定適用標準扣除額，或依前項規定視為已選定適用標準扣除額者，於其結算申報案件經稽徵機關核定後，不得要求變更適用列舉扣除額。」乃以稽徵機關是否完成應納稅額之核定，作為納稅義務人上開選擇之期限規定，係為有效維護租稅安定之合理手段，已調和稽徵正確、稽徵程序經濟效能暨租稅安定之原則，要無逾越上開所得稅法第十七條第一項第二款之規範目的，與憲法第十九條租稅法律原則並無違背。

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，於符合立法意旨之限度內，即無違反憲法第十九條規定之租稅法律原則。財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九七三號函：「……本件納稅義務人××七十七年度綜合所得稅結算申

報

案既已選定適用標準扣除額，並經稽徵機關核定，雖核定內容有誤申請更正，依首開規定亦不得要求變更適用列舉扣除額。」八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函：「綜合所得稅納稅義務人未依限辦理結算申報，但在稽徵機關核定應納稅額前補辦申報者，可適用公職人員選舉罷免法第四十五條之四及總統副總統選舉罷免法第三十八條規定，列報候選人競選經費列舉扣除額、個人對候選人與依法設立政黨捐贈列舉扣除額；如納稅義務人已依限辦理結算申報，經選定填明適用標準扣除額或經稽徵機關視為已選定適用標準扣除額，其結算申報案件經稽徵機關核定前申請補報者亦同；惟經稽徵機關核定之案件，則不適用上述申請補報列舉扣除額之規定。」係主管機關基於法定職權，闡釋上開所得稅法第十七條第一項第二款及所得稅法施行細則第二十五條第二項之適用原則，既經稅捐稽徵機關核定應納稅額之後，即不得變更之前已選定之扣除額申報方



式，並未增加所得稅法及其施行細則所無之限制，自與憲法第十九條租稅法律原則無違。

至於聲請人另聲請將首開最高行政法院裁定及臺北高等行政法院判決宣告違憲，並均予撤銷一節，因依現行法制，法院裁判本身尚不得為違憲審查之客體，本院亦不得予以撤銷，是此部分聲請，核與司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定不合，依同條第三項規定，應不予受理。

大法官會議主席 大法官 翁岳生
大法官 林永謀
王和雄
謝在全
賴英照
余雪明
曾有田
廖義男
徐璧湖
彭鳳至
林子儀
許宗力
許玉秀

部分協同意見書

大法官 許玉秀

多數意見認為本件聲請解釋的所得稅法施行細則第二十五條第二項規定「經納稅義務人選定填明適用標準扣除額，或依前項規定視為已選定適用標準扣除額者，於其結算申報案件經稽徵機關核定後，不得要求變更適用列舉扣除額。」（以下稱系爭規定），並未逾越所得稅法第十七條第一項第二款前段規定「納稅義務人對於第一項第三款第一目至第五目規定之各項扣除額，不逐項列舉及舉證者，得申報按標準扣除額扣除之。」的規範目的，而未違背憲法第十九條租稅法定原則。

本席支持多數意見的解釋結論，也同意本件聲請不涉及財產權的限制，因此審查法律保留原則時，不必引用憲法第二十三條規定。但對於審查租稅法律規範時，經常出現的審查依據競合問題，例如租稅義務是否涉及憲法第十五條財產權的限制、租稅法定原則與憲法第二十三條法律保留原則的關係，認為有必要補充說明；同時認為納稅義務人於結算申報個人綜合所得稅時的申報扣除額選擇權，屬於一種程序參與權，雖然尚非憲法所保護的程序基本權，仍應該適用正當法律程序原則加以審查。爰提出

部分協同意見書敘明如后。

壹、憲法第十九條租稅法律原則與第十五條財產權的保障

由於我國憲法第十九條規定，人民有依法律納稅的義務，難免引起這樣的質疑：既然人民納稅是憲法上的義務，就不發生所謂財產權受到限制的問題，本院釋字第五七九號、第五九七號、第六〇八號等解釋，皆出現類似論述，可能是這種質疑的證據（註一）。這種質疑進而產生審查租稅法律規範不需要審查財產權是否遭受限制的主張，但這種主張並不可採，因為上述質疑純粹是一種形式邏輯的論證。本席對於這種看法有兩點反駁：第一，德國聯邦憲法法院針對租稅法律規範進行實體審查時，皆審查是否違反量能課稅原則而侵害人民的財產權，難道其中道理在於德國基本法沒有類似於我國憲法第十九條的規定嗎（註二）？如果只因為憲法規定人民有依法律納稅的義務，因此就認為與人民的財產權限制無關，不生財產權的限制問題，那豈不表示有無限制人民財產權，取決於憲法有沒有規定而已？第二，如果這種主張成立，對於租稅法律規範，只要審查是否符合法律保留原則即可，凡是符合法律保留原則的租稅規範，不管是否巧立名目、是否橫征苛斂，都不會違背憲法意旨？果真如此，租稅法上的實質課稅原則及量能課稅原則豈非無的放矢？難道人民不可以質疑國家課稅有無不公平的狀況嗎？國家如何課徵稅負，人民都有義務接受嗎？如果人民可以質疑租稅法律規範是否妥當，人民可以請求憲法審查租稅法律規範是否妥當，釋憲機關應該如何審查？難道不就是看看租稅法律規範是否過度限制人民財產權而違憲嗎？本院大法官解釋絕大多數解釋先例，皆依憲法第十五條規定審查租稅規範，甚至於釋字第六〇六號解釋，審查租稅協力義務是否過度限制人民財產權而違憲，如果租稅協力義務都可以和人民財產權的限制連結，為何租稅義務卻與財產權的限制無涉？

基本上，本院大法官已於釋字第六〇八號解釋確定基本立場，依租稅公平原則審查租稅義務是否過度限制人民財產權，本席之所以仍盡力說明其中法理，只為避免個案中不斷發生審查困擾，而影響審查效率。

貳、憲法第十九條租稅法律原則與第二十三條法律保留原則的關係

本院大法官至今解釋先例中，有釋字第三六七號、第四三八號、第四八〇號、第五〇八號與第五六六號解釋，同時援引憲法第十九條及第二十三條作為審查依據。其中釋字第三六七號解釋及第四八〇號解釋，僅涉及法律保留原則的審查，而未涉及限制財產權的審查，而其他未同時援引憲法第十九條及第二十三條作為審查依據的解釋中，也多半涉及財產權的審查（註三）。上開解釋先例顯示，對於憲法第十九條租稅法定原則與第二十三條法律保留原則的關係，本院大法官至今見解並不一致，其中問題在於，可否僅僅適用憲法第十九條租稅法定原則，審查租稅規範是否違反法律保留原則？或者尚須或可以同時援引憲法第二十三條的法律保留原則？

適用憲法第二十三條法律保留原則，以限制憲法第七條至第二十二條的人民自由權利為前提。憲法第十九條所規定的納稅義務，既然同時涉及對人民財產權的限制，則應該同時具備適用憲法第二十三條的要件。換言之，如果因為課人民以納稅義務，而造成人民財產權可能遭受過度限制時，就是否違反法律保留原則的審查而言，應該同時符合憲法第十九條與第二十三條的審查要件，這應該是上述五號解釋，之所以同時適用該二規定的緣故。如果認為憲法第十九條是針對義務的規定，憲法第二十三條的法律保留原則是針對所有基本權的規定，是一般規定，也就是認定為法條競合，則會得出特別規定優於普通規定，而僅適用憲法第十九條規定的結論。但是，如此一來，難免會將憲法第十九條納稅義務導致的財產權限制，解釋為特別的財產權限制，則正好會導致前述認為納稅義務與憲法第十五條保障財產權規定無關的結論。

事實上，納稅義務導致的財產權限制，和一般的財產權限制，並沒有特別不同之處，憲法只關心財產權是否受到限制，以及限制的目的是否合理，限制的手段是否必要、妥當（註四），至於目的與手段的種類，憲法並不在意。而且租稅規範並不盡然與財產權的限制有關，例如本件聲請系爭規定，屬於一種履行納稅義務的輔助權利，不涉及憲法上財產權的限制。憲法在第十九條規定賦予人民納稅義務的效果，可能涉及財產權的限制，也可能不涉及財產權的限制，如果課稅行為會涉及財產權的限制，則屬於同時符合兩種不同構成要件的情形，近似於想像競合（註五），而不是法條競合。因為法條競合是法條的擇一適用，適用於同一個規範客體，有數個構成要件同時加以規範的情形；想像競合則是數個構成要件，規範數個彼此有關連的規範客體，是法條的累積適用（註六）。因此如果賦予義務的效果，導致財產權受到限制，本席主張審查法律保留時，應該同時援引憲法第十九條及第二十三條；如果不涉及財產權，則僅引用憲法第十九條即可，因為租稅法定原則，就是納稅義務的法律保留原則，只是課稅與免稅的法律保留要求不同而已（註七）。至於認為構成想像競合，即應該從嚴審查，在侵害多數基本權的情形，容或如此（因為實際上可能是屬於實質競合），但在同時涉及義務和權利的情形，因為是一種法條的形式累積適用，所以不當然產生從嚴審查的效果。

本件聲請系爭規定，對於人民納稅申報結算採標準或列舉扣除的選擇自由，附加選擇的條件限制，不涉及財產權的限制，因此單獨適用憲法第十九條即可。

□、正當法律程序的審查模式

本件聲請解釋客體為個人綜合所得稅納稅義務人結算申報時申報扣除額的選擇權（所得稅法第十七條第一項第二款規定參照），屬於一種程序參與權，是為協助人民履行納稅義務，所賦予的一種履行輔助權利。在目前的基本權光譜中，程序參與權還不具有憲法位階，扣除額減除方式的選擇權，只是立法者基於立法

形成自由，所創設的法律權利，對於行使這種權利的限制，還不至於產生對財產權的限制，本席因而支持多數意見未針對財產權進行基本權的審查。但是認為管轄程序性權利的憲法原則，就是正當法律程序原則。因此除了傳統的審查方法之外，尚可發展對正當法律程序原則的憲法論述。

本院大法官的違憲審查模式，受德國釋憲經驗影響較深，關於普遍通行於英美等國的正當法律程序原則，應用較少。以正當法律程序原則作為審查依據的解釋中，比較引起注意的是釋字第三八四號解釋，該號解釋側重於法定程序原則的適用，本號解釋則涉及程序參與權利。本席曾針對本院釋字第六一〇號解釋，與林大法官子儀及許大法官宗力共同撰作協同意見書，就正當法律程序的審查模式，略有闡述。藉由本意見書，嘗試根據正當法律程序原則，對人民的程序參與權利，進行憲法審查操作，以供本院大法官未來釋憲參考。

正如本席於釋字第六一〇號解釋部分協同意見書所主張，正當法律程序原則可以脫離基本權而操作，雖然人民參與程序權的得喪變更是屬於正當法律程序原則的審查範圍，但是並不表示根據正當法律程序原則，對於任何的程序，人民就一定有參與的權利。除了憲法所保障的基本權之外，法律位階的權利，立法者有形成自由，正當法律程序原則可用以針對立法者所建構的權利，審查權利得喪變更的條件與界限，是否符合建構權利的規範目的，是否符合法明確原則和比例原則，其中法明確原則包含法律授權明確原則。如果是審查法律位階的權利，可以採寬鬆標準。

觀察所得稅法施行細則的立法沿革（見附表二），納稅義務人能否變更選擇權，取決於稽徵機關是否完成應納稅額的核定，因此是以稽徵機關的核定，作為納稅義務人行使上開選擇權的條件限制，應該審查對於選擇權的限制，是否符合正當法律程序原則。試擬解釋文及解釋理由書第二段及第三段文字如下：

解釋文

所得稅法施行細則第二十五條第二項規定，納稅義務人選擇適用標準扣除額者，經稽徵機關核定應納稅額之後，不得要求變更適用列舉扣除額，並未逾越九十年一月三日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款之規範目的；財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號及八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋，係就上開所得稅法及其施行細則之適用原則，依法定職權而為闡釋，並未增加該等規定所無之限制，均符合正當法律程序原則。

解釋理由書第二段及第三段

正當法律程序原則，乃現代法治國之基本原則，旨在使人民行使權利、負擔義務均受法定程序之保障。立法者如賦予人民參與法定程序之權利，其權利得喪變更之要件，應符合法律明確性原則、憲法第二十三條法律保留原則與比例原則，方與法治國之正當法律程序原則不相牴觸。

九十年一月三日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款規定，納稅義務人於結算申報綜合所得稅，就個人綜合所得總額減除扣除額以計算所得淨額時，得就標準扣除額或列舉扣除額擇一申報減除。查扣除額申報減除方式之選擇，乃立法者基於租稅正確與稽徵便宜之目的，賦予納稅義務人參與稅負稽徵核定程序之權利，使其得以選擇租稅負擔較小或申報較方便之申報方式，供稽徵機關為應納稅額之核定。惟為避免納稅義務人申報減除方式之選擇，導致租稅法律關係不確定，而不能實現上述規範之目的，有為合理限制之必要。中華民國七十三年八月十六日修正發布之所得稅法施行細則第二十五條第二項規定：「經納稅義務人選定適用標準扣除額，或依前項規定視為已選定適用標準扣除額者，於其結算申報案件經稽徵機關核定後，不得要求變更適用列舉扣除額。」乃以稽徵機關是否完成應納稅額之核定，作為納稅義務人上開選擇權之條件限制，係為有效維護租稅安定之合理手段；且觀諸稽徵正確、稽徵程序經濟效能暨租稅安定之原則，已給予納稅義務人充分參與稅負稽徵程序之機會，要無逾越所得稅法第十七條第一項第二款之規範目的，與憲法第二十三條之法律保留與比例原則均無違背，而符合正當法律程序原則。

至應納稅額之核定期間，取決於主管機關之內部作業，納稅義務人雖得隨時向主管機關查詢，對於變更選擇之最後期限，尚無足夠之預測可能，主管機關應本於正當法律程序原則，檢討相關規定，建立納稅義務人取得稽徵機關核定期間之確切資訊管道。

附表一：所得稅法第十七條之部分立法沿革

(製表人：彭文茂 製作日期：95.07.27)

修正日期	條文內容	修正理由
44.12.23	第一項第二款：按前三條規定，計得 之個人綜合所得總額，減除下列免稅 額，各項寬減額，及扣除額後之餘額 ，為個人之綜合所得淨額。 一、個人免稅額：（從略） 二、寬減額：（從略） 三、扣除額：（從略） 第二項：本條規定之寬減額、扣除額 之減除，以按時申報者為限。 第三項：合於本法第三條規定之個人 ，按本法第十四條至第十六條規定計	無



	得之綜合所得總額課稅，不適用本條之規定。	
52.01.29	第一項：按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除左列免稅額、寬減額、及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額： 一、個人免稅額：（從略） 二、扶養親屬寬減額：（從略） 三、扣除額：（從略） （第二項從略） 第三項：納稅義務人對於上列各項扣除額，不逐項列舉及舉證者，得申報按標準扣除額扣除之。其數額以納稅義務之綜合所得總額百分之十為限，最多並不得超過五千元。 第四項：本條規定寬減額、扣除額之減除，以按時申報者為限。	仿美國辦法，增列標準扣除額，俾納稅義務人未能提供單據證明者，亦得適用，申報核稅手續，乃得亦趨簡便，爰增訂第二項。
63.12.30	第一項：按前三條規定計得之個人之綜合所得總額，減除左列免稅額、寬減額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額： 一、個人免稅額：（從略） 二、扶養親屬寬減額：（從略） 三、扣除額：（從略） 第二項：納稅義務人對於第一項第三款第一目至第五目規定之各項扣除額，不逐項列舉及舉證者，得申報按標準扣除額扣除之。（以下從略） 第三項：依第七十一條第二項規定免辦結算申報者，及應辦理結算申報而未辦理經稽徵機關核定應納稅額者，均不適用第一項第三款第一目至第五目所列舉之扣除規定。	刪除逾期申報或未申報不得享受寬減額及扣除額之規定，俾期合理，並明文規定不辦結算申報者，不適用列舉扣除額。



66.01.30	第一項：按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除左列免稅額、寬減額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額： 一、個人免稅額：（從略） 二、扶養親屬寬減額：（從略） 三、扣除額：（從略） 第二項：納稅義務人對於第一項第三款第一目至第五目規定之各項扣除額，不逐項列舉及舉證者，得申報按標準扣除額扣除之。（以下從略） 第三項：依第七十一條第二項規定免辦結算申報者，及應辦理結算申報而未辦理，經稽徵機關核定應納稅額者，均不適用第一項第三款第一目至第五目所列舉之扣除規定。	對於「經稽徵機關核定應納稅額者」前加入逗點並無相關修法說明。
78.12.30	第一項：按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除左列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額： 一、免稅額：（從略） 二、扣除額：納稅義務人就左列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額： （一）標準扣除額：（從略） （二）列舉扣除額：（從略） （三）特別扣除額：（從略） （第二項從略） 第三項：依第七十一條規定應辦理結算申報而未辦理，經稽徵機關核定應納稅額者，均不適用第一項第二款第二目列舉扣除額之規定。	刪除「免辦結算申報者，」並無相關修法說明。

附表二：所得稅法施行細則第二十五條之修正沿革

(製表人：彭文茂 製作日期：95.07.27)

修正日期	條文內容	修正理由
52.03.07	第一項：納稅義務人既經選定按標準扣除額扣除，即不得適用適用列舉扣除辦法。 第二項：納稅義務人結算申報書中未列舉扣除額，亦未填明適用標準扣除額者，視為已選定適用標準扣除額。	本條新增，配合本法第十七條第三項之規定增訂。(行政院臺財字第 1414 號令修正發布)
72.05.26	納稅義務人結算申報書中未列舉扣除額，亦未填明適用標準扣除額者，視為已選定適用標準扣除額。	此乃便民之措施，故刪除原條文第一項。(財政部(70)台財稅字第 37423 號函)
73.08.16	第一項：納稅義務人結算申報書中未列舉扣除額，亦未填明適用標準扣除額者，視為已選定適用標準扣除額。 第二項：經納稅義務人選定填明適用標準扣除額，或依前項規定視為已選定適用標準扣除額者，於其結算申報案件經稽徵機關核定後，不得要求變更適用列舉扣除額。	納稅義務人於填送綜合所得稅申報書或其應納稅額經稽徵機關核定後，常有要求將原報之標準扣除額改為列舉扣除額，重新計徵綜合所得稅，除增加作業上之困擾外，且使得核定案件長久無法確定，爰增訂第二項加以限制。(73.08.16 年行政院臺財字第 13641 號)

註一：經合議所作成的結論，可能具備各不相同的理由，這種質疑可能隱藏其中。

註二：國際上在憲法中規定租稅法定原則的情形，參考釋字第六〇七號解釋本席部分協同意見書註解一。

註三：例如釋字第 180 號、第 190 號、第 217 號、第 536 號、第 607 號及第 608 號等解釋。

註四：見釋字第 476 號解釋以及本席(許玉秀，刑罰規範的違憲審查標準，收錄於民主・人權・正義—蘇俊雄教授七秩華誕祝壽論文集，元照，初版，2005 年

9 月，頁 367,378-384) 的評析。

註五：Tipke/Lange, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, §7/41.對雙重課稅採取比通說廣泛的定義，並提及雙重課稅可以比擬想像競合。縱使德國稅法通說，對於雙重課稅界定為納稅義務人同一，凡納稅義務人不同一，屬於雙重負擔，但凡對於同一租稅法益或同一納稅義務人而有符合不同構成要件的情形，詮釋為想像競合，方符合租稅原理。在憲法的基本權保護亦復如此。

註六：許玉秀，一罪與數罪的理論與實踐（七），臺灣本土法學，84 期，2006.07，頁 107、108。

註七：見釋字第六〇七號解釋本席的部分協同意見書。

抄陳○榮聲請書

聲請解釋憲法之目的：

請求解釋臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決及最高行政法院九十四年度裁字第〇一三六五號確定裁定適用所得稅法施行細則第二十五條規定以及財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號和八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋所為之解釋或形成法律見解，適用於聲請人之綜合所得稅案件，顯有違背憲法第十九條規定、「法律保留原則」、「租稅法定原則」、「租稅公平原則」、司法院釋字第二一〇、二一七、二六八、二七四、三一三、三六〇、三六七、三九二、三九四、四一九、四四三、四九九、五七〇號解釋意旨、憲法第七條平等原則、憲法第二十三條比例原則、憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，明顯已牴觸憲法。

聲請解釋事項：

- 一、所得稅法施行細則第二十五條規定違憲。
- 二、財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號及八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋違憲。
- 三、臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決違憲。
- 四、最高行政法院九十四年度裁字第〇一三六五號裁定違憲。
- 五、臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決及最高行政法院九十四年度裁字第〇一三六五號裁定均予撤銷。

聲請解釋憲法的理由：

壹、關於程序部分

- 一、根據司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，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。
- 二、聲請人與財政部臺北市國稅局間綜合所得稅事件經臺北高等行政法院九十二年度

簡字第七三三號判決及最高行政法院九十四年度裁字第○一三六五號確定裁定予以聲請人敗訴確定，聲請人之憲法所保障之平等權、財產權、租稅法定主義和比例原則（憲法第七條、第十五條和第十九條和第二十三條規定）因而遭受不法侵害。

三、按所謂「所適用法律與命令」，係除法律命令文字外，尚包括判例（司法院釋字第一五三、一五四號解釋參照）以及有關法律命令之解釋。蓋法令文字，非經解釋程序，不足以知其內容。經完備解釋後之法令，固然有牴觸憲法者；然而因解釋方法缺漏致適用法律違憲者，亦有之。前者為狹義之「法令違憲」，後者則為「法令因解釋不完備而違憲」，兩者皆屬於「法令牴觸憲法」之範疇，當無疑義。觀諸上揭臺北高等行政法院判決及最高行政法院確定裁定適用所得稅法施行細則第二十五條規定以及財政部八十一年二月十一日台財稅字第八○一七九九九七三號和八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六○六號函釋所為之解釋或形成法律見解，適用於聲請人之綜合所得稅案件，顯發生有牴觸憲法之疑義者，應得為聲請解釋之對象。

四、查「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。」（司法院釋字第一三七號解釋參照）；「法官依據法律獨立審判，憲法第八十條載有明文。各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束，本院釋字第一三七號解釋即係本此意旨；司法行政機關所發司法行政上之命令，如涉及審判上之法律見解，僅供法官參考，法官於審判案件時，亦不受其拘束。惟如經法官於裁判上引用者，當事人即得依司法院大法官會議法第四條第一項第二款之規定聲請解釋。」（司法院釋字第二一六號解釋參照）、「按行政機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束，本院釋字第一三七號解釋即係本此意旨；主管機關依其職掌就有關法規所為釋示，固可供法官於審判案件時參考，但不受其拘束。惟如經法院引用為裁判之基礎者，參照本院釋字第二一六號解釋，得為違憲審查之對象。」（司法院釋字第三九九號解釋之解釋理由書參照）；按所謂「法律」是指經立法院通過，總統公布的法律；「命令」是指中央或地方機關發布的行政命令（如細則、規則、辦法、標準、準則）、要點、注意事項等，行政機關下達的函釋，最高法院或行政法院的判例、決議等。而所得稅法施行細則第二十五條規定係依所得稅法第一百二十一條規定授權訂定之施行細則；函釋係指行政機關就其主管法令之適用疑義所作成之解釋函，分別發布、下達或回復者而言，此等函釋在性質上應屬行政程序法所訂之行政規則或法規命令，如經法院引用為裁判之基礎者，參照司法院釋字第二一六號解釋，得為違憲審查之對象。準此，上揭

臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決及最高行政法院九十四年度裁字第○一三六五號確定裁定對於所得稅法施行細則第二十五條規定及財政部八十一年二月十一日台財稅字第八○一七九九九七三號和八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六○六號函釋所為之解釋或形成法律見解，既顯發生有牴觸憲法之疑義者，自得為聲請解釋之對象。

五、聲請人業經法定程序提起行政訴訟經臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決及最高行政法院九十四年度裁字第○一三六五號確定裁定予以聲請人敗訴確定在案。

貳、關於實體部分

一、有關機關處理本案之主要文件及其說明和爭議之事實經過：

- 1、臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決（見附件一）。
- 2、最高行政法院九十四年度裁字第○一三六五號裁定（見附件二）。
- 3、緣聲請人辦理民國（下同）九十年年度綜合所得稅結算申報，經財政部臺北市國稅局核定綜合所得總額為新臺幣（下同）二、三一七、七四二元，淨額為一、七三〇、七四二元，補徵稅額七二、四四七元。聲請人不服，主張因誤將房貸利息及保險費列於儲蓄投資特別扣除額，而採標準扣除額，請准予更正改按列舉扣除額等情，申請復查，經財政部臺北市國稅局以九十二年五月十九日財北國稅法字第○九二〇二二二八九三號復查決定，駁回其申請，聲請人仍未甘服，提起訴願，亦遭決定駁回，遂向臺北高等行政法院提起行政訴訟，經臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決予以聲請人敗訴。聲請人不服，遂提起上訴，亦遭最高行政法院九十四年度裁字第○一三六五號確定裁定予以聲請人敗訴，且確定在案。

二、爭議之性質以及聲請人對本案所主張的立場與見解：

- （一）「憲法中具有本質之重要性而為規範秩序存立之基礎者，如聽任修改條文予以變更，則憲法整體規範秩序將形同破毀，該修改之條文即失其應有之正當性。憲法條文中，諸如：第一條所樹立之民主共和國原則、第二條國民主權原則、第二章保障人民權利、以及有關權力分立與制衡之原則，具有本質之重要性，亦為憲法整體基本原則之所在。基於前述規定所形成之自由民主憲政秩序，乃現行憲法賴以存立之基礎，凡憲法設置之機關均有遵守之義務。」（司法院釋字第四九九號解釋參照）；「憲法上行為是否違憲與其他公法上行為是否違法，性質相類。公法上行為之當然違法致自始不生效力者，須其瑕疵已達重大而明顯之程度（學理上稱為 Gravitaets- bzw. Evidenztheorie）始屬相當，若未達到此一程度者，則視瑕疵之具體態樣，分別定其法律上效果。是故設置憲法法院掌理違憲審查之國家（如德國、奧地利等），其憲法法院從事規範審查之際，並非以合憲、違憲或有效、無效簡明二分法為裁判方式，另有與憲法不

符但未宣告無效、違憲但在一定期間之後失效、尚屬合憲但告誡有關機關有轉變為違憲之虞，並要求其有所作為予以防範等不一而足。本院歷來解釋憲法亦非採完全合憲或違憲之二分法，而係建立類似德奧之多樣化模式，案例甚多，可資覆按。判斷憲法上行為之瑕疵是否已達違憲程度，在欠缺憲法明文規定可為依據之情形時，亦有上述瑕疵標準之適用（參照本院釋字第三四二號解釋）。所謂重大係指違背憲法之基本原則，諸如國民主權、權力分立、地方自治團體之制度保障，或對人民自由權利之限制已涉及本質內容而逾越必要程度等而言；所謂明顯係指從任何角度觀察皆無疑義或並無有意義之爭論存在。」（司法院釋字第四一九號解釋之解釋理由書參照）於此謹先敘明。

（二）憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，為「法律保留原則」、「租稅法定原則」、「租稅公平原則」之體現，所得稅法施行細則第二十五條規定及財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號及八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯有違背憲法第十九條規定、「法律保留原則」、「租稅法定原則」、「租稅公平原則」以及司法院釋字第二一〇、二六八、二七四、三一三、三六〇、三六七、三九二、三九四、四一九、四四三、四九九、五七〇號解釋意旨，應屬違憲。

- 1、按憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」；另依「租稅法定原則」可知：「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、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。」（司法院釋字第二一七號解釋參照）；「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。」（司法院釋字第三六七號解釋參照）；「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。至法律所定之內容於合理範圍內，本屬立法裁量事項」（司法院釋字第三六九號解釋參照）；故關於納稅之義務事項，如非經法律或法律明確授權之命令應不得予以強制履行。
- 2、且查「憲法所定人民之自由及權利範圍甚廣，凡不妨害社會秩序公共利益者，均受保障。惟並非一切自由及權利均無分軒輊受憲法毫無差別之保障：關於人民身體之自由，憲法第八條規定即較為詳盡，其中內容屬於憲法保留之事項者，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制（參照本院釋字第三九二號解釋理由書），而憲法第七條、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。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。」（司法院釋字第四四三號解釋之解釋理由書參照）；「人民自由及權利之限制，依憲法第二十三條規定，應以法律定之。其得由法律授權以命令為補充規定者，則授權之目的、內容及範圍應具體明確，始得據以發布命令。」（司法院釋字第五七〇號解釋參照）；「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。」（司法院釋字第三九四號解釋之解釋理由書參照）。

- 3、如上所述，租稅法定主義的依法係指國家的法律（憲法第一百七十條）而言，並包括有法律具體明確授權依據而訂定的法規命令在內。但不能因而解釋為依法律納稅屬於相對的法律保留，凡稅目、稅率、課徵對象（納稅主體）等重要事項，必須法律自行規定，方符憲法的規範意旨。（吳庚著【憲法的解釋與適用】二〇〇三年九月修訂版第 260 頁）。
- 4、按「按前三條規定計算之個人綜合所得總額，減除左列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：二、扣除額：納稅義務人就左列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額……（二）列舉扣除額……2、保險費……5、購屋借款利息……」；此為所得稅法第十七條第一項第二款規定，是故，計算之個人綜合所得淨額所得主張之扣除額，依上開所得稅法第十七條第一項第二款規定，聲請人應得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除，且只有在依所得稅法第七十一條規定應辦理結算申報而未辦理，經稽徵機關核定應納稅額者，始不適用所得稅法第十七條第一項第二款第二目列舉扣除額之規定（所得稅法第十七條第三項規定參照）



。本件聲請人確實已依所得稅法第七十一條規定辦理結算申報，爰依同法第十七條第一項第二款規定，聲請人之綜合所得淨額應得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除，且不受所得稅法第十七條第三項規定之限制。

- 5、查所得稅法施行細則係依所得稅法第一百二十一條規定授權訂定之施行細則，其授權之目的、內容及範圍，均應具體明確，始合乎法律保留之本旨，此即所謂「授權明確性」之原則（司法院釋字第三一三、三六〇、三六七、三九四號解釋參照）；倘若所得稅法施行細則（即子法）牴觸所得稅法（即母法）之規定，即屬違憲；司法院亦有多則解釋，將法律授權訂定之施行細則，以牴觸母法為由，宣告其違憲（司法院釋字第二一〇、二六八及二七四號解釋參照）。
- 6、又所得稅法施行細則係行政院依據所得稅法第一百二十一條規定授權所訂定，所得稅法施行細則第二十五條規定，顯係剝奪聲請人就其綜合所得淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利，而增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯有違背「法律保留原則」、「租稅法定原則」、「租稅公平原則」以及前開司法院釋字第二一〇、二一七、二六八、二七四、三一三、三六〇、三六七、三九二、三九四、四一九、四四三、四九九、五七〇號解釋意旨，應屬違憲，實至臻顯然。
- 7、函釋係指行政機關就其主管法令之適用疑義所作成之解釋函，分別發布、下達或回復者而言，此等函釋在性質上應屬行政程序法所訂之行政規則或法規命令。其授權之目的、內容及範圍，均應具體明確，並合乎「授權明確性」之原則；倘若函釋牴觸所得稅法（即母法）之規定，即屬違憲。觀諸財政部臺北市國稅局所揭示之財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號及八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋（下稱財政部八十一年及八十七年函釋）顯係剝奪聲請人就其綜合所得淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利，而增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯有違背「法律保留原則」、「租稅法定原則」、「租稅公平原則」以及前開司法院釋字第二一〇、二一七、二六八、二七四、三一三、三六〇、三六七、三九二、三九四、四一九、四四三、四九九、五七〇號解釋意旨，應屬違憲，洵堪認定。

（三）所得稅法施行細則第二十五條規定及財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號及八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯有違反憲法第七條平等原則及憲法第二十三條比例原則之規定，應屬違憲。

- 1、憲法第七條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」係揭櫫我國憲法對平等權之保障，而憲法第七條



對於平等權之保障並非絕對、機械的平等，而容許立法者基於憲法之價值體系及立法目的，斟酌事件性質事實上或本質上的差異為合理之差別待遇（司法院釋字第一七九、四一二、四八五號解釋參照）。因此，立法者應受憲法第七條平等條款的限制，如無正當理由應不得在法律上作差別的待遇，否則即與憲法第七條平等原則有所違背。

2、而任何法律規定如就個案為不同的差別待遇，除非是為了增進國家重大利益或目標，且該不同的差別待遇與此等利益或目標之達成具有合理、自然、且實質等一定程度的關聯性，否則，該法律規定亦應認為有違反憲法第七條平等原則的規定。而如何判斷系爭之差別待遇是否為合理之差別待遇，即要是該差別待遇是否符合憲法第二十三條規定而定。

3、質言之，憲法第二十三條規定基本人權受到立法限制，應屬憲法所容認之例外情形，限制人權之立法，自應受嚴格之憲法檢驗，而以具有正當理由之必要方法為限。按憲法該條所謂「必要」者，係屬「比例原則」之揭櫫，而應符合三項要件：即（1）目的應具有正當性。（2）限制之手段與其目的應具有關聯性（3）應以最少限制之手段為之。蓋憲法第二十三條所設之四種正當目的（即防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序及增進公共利益），其範圍至為廣泛，不藉比例原則解釋「必要」二字加以控制，憲法第二十三條之規定勢將形同具文，而憲法保障人權之目的，亦必完全落空。因此，限制手段之強弱與達成目的之需要程度應成比例，亦即限制之強度不應超過達成目的所需要之範圍，並且因限制所造成之不利益不得超過其所欲維護之利益。

4、查本件聲請人確實已依所得稅法第七十一條規定辦理結算申報，爰依同法第十七條第一項第二款規定，聲請人之綜合所得淨額應得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除，且不受所得稅法第十七條第三項規定之限制。惟觀諸所得稅法施行細則第二十五條規定及財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號及八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯有違反憲法第七條平等原則及憲法第二十三條比例原則之規定，應屬違憲。

（四）揆諸所得稅法施行細則第二十五條規定及財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號及八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯係侵害聲請人之財產權，顯有違反憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，以及憲法第二十三條比例原則之規定，應屬違憲。

1、按憲法第十五條關於人民財產權應予保障，且「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、



收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴」（司法院釋字第四〇〇號解釋參照）。

- 2、審查各種稅法有無違憲，致損害人民的財產權，主要的判斷標準有三：租稅法定主義、比例原則及平等（公平）原則。其違憲之態樣有下列數種：
（1）法律本身違反比例原則：釋字第三三九號解釋參照。（2）施行細則違反母法：釋字第二一〇號解釋參照。（3）判例違反租稅法定主義。（4）行政釋示違反租稅法定主義：釋字第一五一、四七八號解釋參照。（吳庚著【憲法的解釋與適用】二〇〇三年九月修訂版第 261、262、263 頁）
- 3、再查，憲法第二十三條規定基本人權受到立法限制，應屬憲法所容認之例外情形，限制人權之立法，自應受嚴格之憲法檢驗，而以具有正當理由之必要方法為限。按憲法該條所謂「必要」者，係屬「比例原則」之揭櫫，而應符合三項要件：即（1）目的應具有正當性。（2）限制之手段與其目的應具有關聯性（3）應以最少限制之手段為之。是故，限制手段之強弱與達成目的之需要程度應成比例，亦即限制之強度不應超過達成目的所需要之範圍，並且因限制所造成之不利益不得超過其所欲維護之利益。
- 4、查本件聲請人確實已依所得稅法第七十一條規定辦理結算申報，爰依同法第十七條第一項第二款規定，聲請人之綜合所得淨額應得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除，且不受所得稅法第十七條第三項規定之限制。惟揆諸所得稅法施行細則第二十五條規定及財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號及八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯係侵害聲請人之財產權，顯有違反憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，應屬違憲。

□、綜上所述，依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，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。觀諸上揭臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決及最高行政法院九十四年度裁字第〇一三六五號確定裁定對於所得稅法施行細則第二十五條規定及財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號和八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋所為之解釋或形成法律見解，適用於聲請人之綜合所得稅案件，顯已違背憲法第十九條規定、「法律保留原則」、「租稅法定原則」、「租稅公平原則」、司法院釋字第二一〇、二六八、二七四、三一三、三六〇、三六七、三九二、三九四、四一九、四四三、四九九、五七〇號解釋意旨、憲法第七條平等原則、憲法第二十三條比例原則、憲法第十五條關於人民財產權

應予保障之規定，既顯發生有牴觸憲法之疑義者，自得為聲請解釋之對象。而聲請人業經法定程序提起行政訴訟經臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決及最高行政法院九十四年度裁字第○一三六五號確定裁定予以聲請人敗訴確定在案。為此，懇請 貴院大法官為終局之釋憲，俾以維護憲法保障之權益，實無恧感禱！

關係文件之名稱及件數：

附件一：臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決影本。

附件二：最高行政法院九十四年度裁字第○一三六五號裁定影本。

此 致

司 法 院

聲 請 人：陳 ○ 榮

中華民國九十四年十二月二十一日

（附件一）

臺北高等行政法院判決

九十二年度簡字第七三三號

原 告 陳 ○ 榮

訴訟代理人 陳 ○ 維

被 告 財政部臺北市國稅局

代 表 人 張 盛 和

訴訟代理人 安 雪 影

右當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國九十二年八月二十九日台財訴字第○九二○○四二二九四號訴願決定（案號：第○九二○二九三一號），提起行政訴訟。本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實

一、事實概要：緣原告辦理民國（下同）九十年度綜合所得稅結算申報，經被告核定綜合所得總額為新臺幣（下同）二、三一七、七四二元，淨額為一、七三〇、七四二元，補徵稅額七二、四四七元。原告不服，主張因誤將房貸利息及保險費列於儲蓄投資特別扣除額，而採標準扣除額，請准予更正改按列舉扣除額等情，申請復查，經被告以九十二年五月十九日財北國稅法字第○九二○二二二八九三號復查決定，駁回其申請，原告仍未甘服，提起訴願，亦遭決定駁回，遂向本院提起行政訴訟。

二、兩造聲明：

（一）原告聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

（二）被告聲明：駁回原告之訴。

三、兩造之爭點：

原告主張其已依所得稅法規定辦理結算申報並列報標準扣除額，被告卻依明顯牴觸法律規定之施行細則及函釋，認其結算申報案件業經核定，而否准改按列舉扣除額列報保險費及購屋借款利息扣除額，顯有違誤，是否可採？

（一）原告主張：

- 1、按「按前三條規定計算之個人綜合所得總額，減除左列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：二、扣除額：納稅義務人就左列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額…（二）列舉扣除額…2、保險費…5、購屋借款利息…」；此為所得稅法第十七條第一項第二款規定，是故，計算之個人綜合所得淨額所得主張之扣除額，依上開所得稅法第十七條第一項第二款規定，原告應得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除，且只有在依所得稅法第七十一條規定應辦理結算申報而未辦理，經稽徵機關核定應納稅額者，始不適用所得稅法第十七條第一項第二款第二目列舉扣除額之規定（所得稅法第十七條第三項規定參照）。本件原告確實已依所得稅法第七十一條規定辦理結算申報，爰依同法第十七條第一項第二款規定，原告之綜合所得淨額應得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除，且不受所得稅法第十七條第三項規定之限制。
- 2、查所得稅法施行細則係依所得稅法第一百二十一條規定授權訂定之施行細則，其授權之目的、內容及範圍，均應具體明確，始合乎法律保留之本旨，此即所謂「授權明確性」之原則（司法院釋字第三一三、三六〇、三六七、三九四號解釋參照）；倘若所得稅法施行細則（即子法）牴觸所得稅法（即母法）之規定，即屬違憲；司法院亦有多則解釋，將法律授權訂定之施行細則，以牴觸母法為由，宣告其違憲（司法院釋字第二一〇、二六八及二七四號解釋參照）。合先敘明。所得稅法施行細則第二十五條規定，顯係剝奪原告就其綜合所得淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利，而增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯有違背「法律保留原則」、「租稅公平原則」以及前開司法院解釋意旨，應屬違憲，實至臻顯然。
- 3、函釋係指行政機關就其主管法令之適用疑義所作成之解釋函，分別發布、下達或回復者而言，此等函釋在性質上應屬行政程序法所訂之行政規則或法規命令。其授權之目的、內容及範圍，均應具體明確，並合乎「授權明確性」之原則；倘若函釋牴觸所得稅法（即母法）之規定，即屬違憲。

- (1) 查按「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。」（司法院釋字第三六七號解釋參照）；觀諸被告所揭示之財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號及八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋（下稱財政部八十一年及八十七年函釋）顯係剝奪原告就其綜合所得淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利，而增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯有違背「法律保留原則」、「租稅公平原則」以及司法院釋字第三六七號解釋意旨，應屬違憲，洵堪認定。
- (2) 惟查，訴願決定機關卻將之解釋為係基於公法上之誠信原則、禁反言原則、且為維持租稅賦政之安定性，就有關其母法執行之細節性、技術性事項加以規定，其訴願決定之內容及主張顯屬於法相違、且於法未合，故原處分及復查決定實已明顯限制納稅義務人（即原告）依法選用標準扣除額或列舉扣除額之權利，其認事用法殊誠難令原告甘服。
- (3) 依司法院大法官審理案件法第五條第二項規定：「行政法院就其受理之案件，對所適用之法律或命令，確信有牴觸憲法之疑義時，得以裁定停止訴訟程序，聲請大法官解釋。」茲因被告對於本件案件之認事用法顯有構成違憲之虞，為此，懇請鈞院賜准裁定停止本件訴訟程序，聲請大法官解釋，俾符法制，實無任感禱！
- 4、綜前所述，被告所揭示之所得稅法施行細則第二十五條規定、財政部八十一年及八十七年函釋，顯係剝奪原告就其綜合所得淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利，而增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯有違背「法律保留原則」及「租稅公平原則」，應屬違憲，至為明顯。是故，原告主張申請改按列舉扣除額申報保險費與購屋借款利息，自屬依法有據。

(二) 被告主張：

- 1、本件原告九十年度綜合所得稅結算申報，申報標準扣除額六七、〇〇〇元及儲蓄投資特別扣除額二七〇、〇〇〇元，被告乃按標準扣除額認列及核定儲蓄投資特別扣除額為零元，發單補徵稅額七二、四四七元。原告主張因誤將房貸利息及保險費列於儲蓄投資特別扣除額，而採標準扣除額，請准予更正改按列舉扣除額。按所得稅法雖明定納稅義務人可就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除扣除額，惟基於法律授權訂定之所得稅法施行細則第二十五條第二項即明定納稅義務人於選定填明適用標準扣除額且經稽徵



機關核定後，不得要求變更適用列舉扣除額，經查原告於辦理九十年年度綜合所得稅結算申報，自行選定夫妻合併申報者標準扣除額六七、〇〇〇元列報，有綜合所得稅結算申報書影本附案可稽。又查原告亦未於稅捐稽徵機關核定當年度稅捐前，申請改按列舉扣除額申報保險費與購屋借款利息，是原告既於結算申報以標準扣除額六七、〇〇〇元列報扣除額，亦經被告核定補徵稅捐在案，嗣後申請改按列舉扣除列報保險費與購屋借款利息扣除額，與法律規定自有未合，被告按標準扣除額認列及核定儲蓄投資特別扣除額為零元，並無不合。

- 2、茲原告訴稱略以，所得稅法施行細則第二十五條規定、財政部八十一年及八十七年函釋，係剝奪原告就其綜合所得稅淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利而增加母法所無之限制，應屬違憲，資為爭議。
- 3、第查按「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。……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。……」經司法院釋字第三六七號解釋闡明有案。又所得稅法施行細則係行政院依據所得稅法第一百二十一條規定授權所訂定，其第二十五條第二項規定經納稅義務人選定填明適用標準扣除額，於稽徵機關核定後，不得要求變更適用列舉扣除額，係基於公法上之誠信及禁反言原則，且為維持租稅賦政之安定性，就有關其母法執行之細節性、技術性事項加以規定，並無限制納稅義務人選用標準或列舉扣除額之權利，未違反前揭解釋意旨。次查本件原告既於結算申報選定以標準扣除額列報扣除額，亦經被告核定補徵稅捐在案，嗣後申請改按列舉扣除列報保險費及購屋借款利息之扣除額，核與前揭規定自有未合，被告未准變更適用列舉扣除額，並無不當，是原告所訴，核無足採。

理 由

- 一、按「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除左列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：二、扣除額：納稅義務人就左列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額……（一）標準扣除額……（二）列舉扣除額……2、保險費……5、購屋借款利息……」及「納稅義務人結算申報書中未列舉扣除額，亦未填明適用標準扣除額者，視為已選定適用標準扣除額。經納稅義務人選定填明適用標準扣除額，或依前項規定視為已選定適用標準扣除額者，於其結算申報案件經稽徵機關核定後，不得要求變更適用列舉扣除額。」分別為

行為時所得稅法第十七條第一項第二款及同法施行細則第二十五條所明定。又九十年度綜合所得稅之標準扣除額，有配偶者為六七、〇〇〇元。次按「經納稅義務人選定填明適用標準扣除額，或依前項規定視為已選定適用標準扣除額者，於其結算申報案件經稽徵機關核定後，不得要求變更適用列舉扣除額。……雖核定內容有誤申請更正，依首開規定亦不得要求變更適用列舉扣除額」、「……如納稅義務人已依限辦理結算申報，經選定填明適用標準扣除額或經稽徵機關視為已選定適用標準扣除額，其結算申報案件經稽徵機關核定前申請補報者亦同；惟經稽徵機關核定之案件，則不適用上述申請補報列舉扣除額之規定。」亦分別為財政部八十一年及八十七年函釋有案。

- 二、本件原告辦理九十年度綜合所得稅結算申報，經被告核定綜合所得總額為二、三一七、七四二元，淨額為一、七三〇、七四二元，補徵稅額七二、四四七元。原告不服，主張因誤將房貸利息及保險費列於儲蓄投資特別扣除額，而採標準扣除額，請准予更正改按列舉扣除額等情，循序申請復查，提起訴願，遞遭決定駁回，復起訴主張其已依所得稅法規定辦理結算申報並列報標準扣除額，被告卻依明顯牴觸法律規定之施行細則及函釋，認其結算申報案件業經核定，而否准改按列舉扣除額列報保險費及購屋借款利息扣除額，顯有違誤，詳如其起訴狀事實欄所載理由等語。
- 三、查原告九十年度綜合所得稅結算申報，列報標準扣除額六七、〇〇〇元，列舉扣除額欄各項均空白未填寫，此有申報書附原處分卷可稽，其申報案件經被告核定發單補徵稅額七二、四四七元，繳納期間自九十二年三月六日起至九十二年三月十五日，亦有稅額核定繳款書附原處分卷可憑，原告不服，申請改按列舉扣除額列報保險費及購屋借款利息扣除額，經被告復查決定駁回，揆諸首揭規定及說明，自無不合。至於原告訴稱：所得稅法施行細則第二十五條規定及財政部八十一年、八十七年函釋，違反法律保留原則，被告依據上開施行細則及函釋，否准其改按列舉扣除額列報保險費及購屋借款利息扣除額，顯有違誤乙節，惟查所得稅法施行細則，係財政部依所得稅法第一百二十一條規定授權擬訂，呈請行政院核定公布，故所得稅法施行細則第二十五條就有關標準扣除額、列舉扣除額之選定適用，及申報案核定後不得要求變更等細節性、技術性規定，基於誠信暨賦政安定性考量，符合母法立法意旨，且未逾越母法規定限度。又上開財政部八十一年、八十七年函釋，均係財政部基於權責所為釋示，未逾越法律規定，自可適用，原告所訴，屬其主觀對法令之誤解，洵不足採。
- 四、綜上說明，本件被告之原處分，核無違誤，訴願決定，予以維持，亦無不合，原告起訴意旨，非有理由，應予駁回。
- 五、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第九十八條第三項前段、第二百三十六條，判決如主文。

中華民國九十三年三月十日

（附件二）

最高行政法院裁定

94 年度裁字第 1365 號

上訴人 陳 ○ 榮

被上訴人 財政部臺北市國稅局

代表人 張 盛 和

上列當事人間因綜合所得稅事件，上訴人不服中華民國 93 年 3 月 10 日臺北高等行政法院 92 年度簡字第 733 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、按對於適用簡易程序之裁判提起上訴或抗告，須經本院許可，且該許可以訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性者為限，行政訴訟法第 235 條定有明文。所謂訴訟事件涉及之法律見解具有原則性，係指該事件所涉及之法律問題意義重大，而有加以闡釋之必要情形而言。
- 二、本件上訴人意旨略以：（一）、所得稅法施行細則係依所得稅法第 121 條規定授權訂定之施行細則，其授權之目的、內容及範圍，均應具體明確，始合乎法律保留之本旨，此即所謂「授權明確性」之原則；倘若所得稅法施行細則牴觸所得稅法之規定，即屬違憲。觀諸所得稅法施行細則第 25 條規定，顯係剝奪上訴人就其綜合所得淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利，而增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯有違背「法律保留原則」、「租稅公平原則」。（二）、按「憲法第 19 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、納稅方法及稅捐減免等項目而負繳納義務或享受以免繳納之優惠，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。」是故，對於法律所定稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，應以法律規定，法規命令或行政規則皆不得在法律之外增列法律所無之限制，致加重人民之稅負，司法院釋字第 413 號解釋，即重申上述意旨。觀諸被上訴人所揭示之財政部 81 年 2 月 11 日台財稅字第 801799973 號及 87 年 3 月 19 日台財稅字第 871934606 號函釋顯係剝奪上訴人就其綜合所得淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利，而增加所得稅法（即母法）所無之限制。（三）、再查，司法院釋字第 38 號、第 137 號及第 216 號等解釋可知，各級法院對於法規命令及行政規則應有實質的審查權，對於與憲法或法律牴觸之命令，各級法院應得不予適用，如欲使命令受無效宣告，亦得停止

訴訟程序，聲請大法官解釋；惟查，原判決無視於前揭函釋及所得稅法施行細則實與憲法有所牴觸之事實，竟未不予適用，或停止訴訟程序，聲請大法官解釋，即遽予駁回上訴人之訴，實屬違背法令之判決云云，提起上訴。本院經核均屬原審取捨證據認定事實之問題，並無所涉及之法律見解，具有原則上之重要情事。上訴人提起上訴，不合首揭規定，不應許可，其上訴難謂合法，應予駁回。

三、依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 94 年 7 月 21 日

參考法條：中華民國憲法 第 19 條（36.01.01）

司法院大法官審理案件法 第 5 條（82.02.03）

公職人員選舉罷免法 第 45-4 條（95.05.30）

總統副總統選舉罷免法（新 84.08.09 制定）第 38 條（95.05.30）

所得稅法施行細則 第 25 條（91.11.13）

所得稅法 第 17 條（90.01.03）