

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 640 號

解釋日期：民國 97 年 04 月 03 日

資料來源：司法院

司法院公報 第 50 卷 6 期 1-12 頁

司法周刊 第 1383 期 1 版

法令月刊 第 59 卷 6 期 146-147 頁

總統府公報 第 6800 號 35 頁

守護憲法 60 年 第 114-116 頁

司法院大法官解釋（二十一）第 187-202 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： 中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第八十條第三項前段所定，納稅義務人申報之所得額如在稽徵機關依同條第二項核定各該業所得額之標準以上者，即以其原申報額為準，係指以原申報資料作為進行書面審查所得額之基準，稽徵機關自不得逕以命令另訂查核程序，調閱帳簿、文據及有關資料，調查核定之。財政部臺灣省北區國稅局於八十六年五月二十三日訂定之財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第七點：「適用書面審查案件每年得抽查百分之十，並就其帳簿文據等有關資料查核認定之。」對申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額之標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，與所得稅法第八十條第三項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔，自有違憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲一年內失效。本院釋字第 247 號解釋應予補充。

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。



中華民國五十二年一月二十九日修正公布之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（第一項）。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（第二項）。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（第三項）。」是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，依同條第三項前段規定，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，仍得另依所得稅法第一百零三條、第一百十條、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（本院釋字第二四七號解釋參照）。

稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第十九條租稅法律主義之意旨。故所得稅法第八十條第三項前段所定，納稅義務人申報之所得額如在稽徵機關依同條第二項核定各該業所得額之標準以上者，即以其原申報額為準，係指以原申報資料作為進行書面審查所得額之基準，稽徵機關自不得逕以命令另訂查核程序，調閱帳簿、文據及有關資料，調查核定之。財政部臺灣省北區國稅局於八十六年五月二十三日訂定之財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第七點：「適用書面審查案件每年得抽查百分之十，並就其帳簿文據等有關資料查核認定之。」對申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額之標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，與上開所得稅法第八十條第三項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔，揆諸首揭說明，自有違憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲一年內失效。至另發現有匿報、漏報所得額情事，稽徵機關自得依所得稅法第一百零三條、第一百十條、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，自不待言。本院釋字第二四七號解釋應予補充。

財稅機關如為促使納稅義務人誠實申報，維護納稅公平，認縱令申報所得額已達主管機關核定之各該業所得額標準，仍有實施抽查核定之必要時，自可檢討修正相關稅法條文予以明定，併此指明。

大法官 謝在全
彭鳳至
林子儀
許宗力
許玉秀
林錫堯
池啟明
李震山
蔡清遊

抄林○聰釋憲聲請書

茲依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下：

一、聲請解釋憲法之目的

聲請人八十六年度綜合所得稅結算申報案，原處分機關所為處分，訴願機關所為決定，臺北高等行政法院以及最高行政法院所為確定終局判決，其所引據中華民國八十六年五月二十三日北區國稅二字第 86022201 號財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點（以下簡稱簡化查核要點）第七點規定，因與行為時所得稅法第八十條第三項前段規定牴觸，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

緣聲請人八十六年度綜合所得稅依法結算申報，申報之配偶執行業務所得額為 2,188,139 元占業務收入 6,229,700 元比率達 35.12%，超過主管機關核定之各該業所得額標準，依行為時所得稅法第八十條第三項前段規定，主管機關於八十七年七月二十四日核准依申報之執行業務所得核定，嗣後原處分機關竟於八十八年二月二十四日再依「簡化查核要點」規定進行抽查重行核定執行業務所得額為 4,432,190 元，並據以課徵綜合所得稅，訴願決定亦適用與原處分相同之「簡化查核要點」為駁回之決定。臺北高等行政法院之確定終局判決則直接引據「稅捐稽徵法第二十八條、第二十一條」、「所得稅法第十四條第一項第二類、第八十三條第一項、第二項、第一百條及同法施行細則十三條第二項及第三項」及「行政法院（現改制為最高行政法院）五十八年判字第三一號判例」並適用上揭行政命令「簡化查核要點」作為所持見解而為駁回之判決。據上敘明，原處分及訴願決定以及行政法院之判決所引據適用之相關

規定等，除「簡化查核要點」為行政命令外，餘皆為所得稅法第八十條第三項後段「如不及前項規定標準者，應再個別調查核定之。」等實地查帳規定與本案不相關涉。是「簡化查核要點」屬內部規定，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捐，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

查聲請人八十六年綜合所得稅依法結算申報，原處分機關財政部臺灣省北區國稅局新竹市分局依「簡化查核要點」規定實施抽查並調整核定增列執行業務所得額，聲請人循序提起行政救濟，向財政部提起訴願、向臺北高等行政法院及最高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法律、命令之名稱及其內容

原處分及行政救濟程序中，各有關機關均無非以聲請人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」，其所適用之法律、命令之名稱及內容，茲摘錄於下：

1. 稅捐稽徵法第二十一條

稅捐之核課期間，依左列規定：……。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。

2. 所得稅法第八十三條第一項、第二項

稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。

前項帳簿、文據，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地調查。

3. 所得稅法施行細則第十三條第二項及第三項

執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得照同業一般收費及費用標準核定其所得額。

前項收費及費用標準，由財政部各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見擬訂，報請財政部核定之。

4. 行政法院（現改制為最高行政法院）五十八年判字第三一號判例

納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該管稅捐稽徵機關「調查核定」之案件，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分固具有形式上之確定力，惟稽徵機關如發現原處分確有短徵，為維持

課稅公平之原則，基於公益上之理由，要「非不可自行變更」原查定處分，而補徵其應繳之稅捐。

5. 簡化查核要點第七點

適用書面審查案件每年得抽查百分之十，並就其帳簿文據等有關資料查核認定之。

（四）有關機關處理本案之主要文件及其內容

1. 財政部中華民國 91 年 11 月 15 日台財訴字第 0910029747 號訴願決定書（附件一），其內容：本件原處分機關初查依申報之執行業務所得核定並退還訴願人之綜合所得稅款。嗣後依查核要點規定進行抽查，重行依部頒標準核定所得額，合併核定訴願人八十六年度綜合所得稅，其核定稅捐並無適用法令或計算錯誤之情事。而為「訴願駁回」之決定，聲請人不服向臺北高等行政法院提起行政訴訟。
2. 臺北高等行政法院 91 年度訴字第 3325 號判決（附件二）其內容：被告既係依「簡化查核要點」就原告當年度綜合所得稅先為書面審核，嗣自得再依該要點第七點規定抽查審核帳證資料，而為「原告之訴駁回」之判決。

三、理由

（一）確定終局判決所適用之行政命令，發生有牴觸憲法疑義之內容

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。聲請人八十六年度綜合所得稅執行業務結算申報所得額為 35.12%，在主管機關核定各該業所得額標準以上，自應以聲請人之原申報所得額為準。乃行政法院以「簡化查核要點」規定先為書面審核，嗣自得再依該要點第七點規定抽查並調整增列所得額為駁回之理由，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「簡化查核要點」第七點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依法律納稅原則之疑義。

（二）聲請人對於前項疑義所持之見解

1. 「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、第一百七十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，補充規定乃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所得額標準以上者，「即」應以其原申報之所得為準，並據以核定應納稅額，無從解為「不」以其原申報額為準，自無再個別調查核定之餘地，應無疑義。憲法第一百七十二條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」「簡化查核要點」第七點規定：「適用書面審查案件每年得抽查百分之十，並就其帳簿文據等有關資料查核認定之。」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。

2. 況「所得稅分為綜合所得稅及營利事業所得稅。」「本準則係依稅捐稽徵法、所得稅法、營業稅法、促進產業升級條例、中小企業發展條例、商業會計法、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法、商業會計處理準則及其他有關法令之規定訂定之。」「營利事業申報之所得額達各該業所得額標準或經會計師查核簽證申報之案件，稽徵機關應依本準則、營利事業所得稅結算申報書審查要點及營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法之規定辦理。」「執行業務『費用』之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其辦法由財政部定之。」「本辦法依所得稅法第十四條第一項第二類第三款之規定訂定之。」及「執行業務者執行業務所得之調查、審核，依本辦法之規定辦理，本辦法未規定者，依有關法令之規定辦理。」分別為所得稅法第一條、營利事業所得稅查核準則第一條及第二條末項、所得稅法第十四條第一項第二類第三款及執行業務所得查核辦法第一條及第二條第一項所明定，故知聲請人所爭執者係綜合所得之執行業務所得，所適用之執行業務所得查核辦法，經細繹全文，並無如營利事業所得稅查核準則第二條末項「營利事業申報之所得額達各該業所得額標準或經會計師查核簽證申報之案件，稽徵機關應依本準則，營利事業所得稅結算申報書審查要點及營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法之規定辦理」之抽查規定。

準此規定，營利事業申報之所得額如合於所得稅法第八十條第三項前段規定標準以上，似仍可依營利事業所得稅查核準則規定進行抽查，惟綜合所得稅有關執行業務所得申報達所得額標準以上者，於執行業務所得辦法中並無類似抽查規定，矧以現行所得稅法第八十條增列第五項「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。」業已明定有關進行抽查之辦法及準則由財政部定之，而非交由「財政部臺灣省北區國稅局」訂定，至為顯然。

3. 第以稅捐稽徵法第二十一條、所得稅法第八十三條第一項、第二項、所得稅法施行細則第十三條第二項及第三項等無非為「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐」所訂核課期間或不適用所得稅法第八十條第三項前段而應適用後段者所設。至所引行政法院五十八年判字第三一號判例係適用所得稅法第八十條第三項後段者經結算申報「查帳決定後」，嗣以臺灣省審計處抽查稽徵機關經徵稅款發現原查定有誤，提出糾正，經稽徵機關重新查定結果予以發單補徵事件，與所得稅法第八十條第三項前段並無關連。

4. 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，即以其申報額為準。」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，法條文義至明，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。

復按「簡化查核要點」係財政部臺灣省北區國稅局所自定，並無法律授權，財政部訴願決定「嗣後依查核要點規定進行抽查，其核定稅捐並無適用法令或計算錯誤之情事。」顯然牴觸前揭法條之明文規定，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨，依憲法第一百七十二條規定，應為無效。臺北高等行政法院適用「簡化查核要點」以之為所持見解作為判決之依據，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為之，憲法第一百七十二條定有明文；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，亦為司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款所明定；本院依人民聲請所為之解釋，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為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由，迭經 鈞院釋字第一七七號、第一八五號解釋在案。聲請人八十六年度綜合所得稅結算申報案，訴願及行政法院確定終局裁判分別援引首揭「財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第七點」規定，再

予個別調查核定，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

附件一：財政部台財訴字第 0910029747 號訴願決定書影本壹份。

附件二：臺北高等行政法院 91 年度訴字第 3325 號判決書影本壹份。

附件三：最高行政法院 94 年度裁字第 02841 號裁定書影本壹份。

附件四：最高行政法院 95 年度裁字第 01318 號裁定書影本壹份。

此 致

司 法 院 公鑒

聲 請 人 林 ○ 聰

中 華 民 國 九 十 六 年 六 月 二 十 一 日

臺北高等行政法院判決

九十一年度訴字第三三二五號

原 告 林 ○ 聰

被 告 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 林 吉 昌 (局長)

訴訟代理人 林 ○ 良

黃 ○ 紅

孫 ○ 敏

右當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國九十一年十一月十五日台財訴字第○九一○○二九七四七號訴願決定，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：原告民國八十六年度綜合所得稅結算申報，自行申報配偶董○卿執行業務收入新臺幣（下同）六、二二九、七〇〇元，所得額二、一八八、一三九元，經被告所屬新竹市分局於八十七年七月二十四日依申報之執行業務所得核定，並退還原告綜合所得稅二五、五六九元。嗣被告依「財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點」（下稱簡化查核要點）規定進行抽查，重行按財政部頒定八十六年度執行業務者費用標準核定原告配偶執行業務收入總額為六、三三一、七〇〇元，所得額為四、四三二、一九〇元，合併核定原告當年度綜合所得稅額為九三三、二〇四元，應補稅額為六七一、五四〇元，並由原告於八十八年九月二十七日繳納完竣。嗣原告於九十

年十二月二十八日及九十一年三月二十八日申請退還上開稅款，經被告於九十一年四月二日以北區國稅竹市徵第○九一一○○五七七七號函復否准。原告不服提起訴願，並以財政部逾三個月期間未作成決定，提起行政訴訟，嗣財政部以九十一年十一月十五日台財訴字第○九一○○二九七四七號決定駁回其訴願。

二、兩造聲明：

（一）原告聲明：原處分及訴願決定撤銷。

（二）被告聲明：駁回原告之訴。

三、兩造之爭點：本件有無適用法令錯誤或計算錯誤溢繳稅款之情形？

（一）原告主張之理由：

1. 按「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，如不及前項規定之標準者，應再個別調查核定之。各業納稅義務人所得額標準之核定，應徵詢各該業同業公會意見。」為所得稅法第八十條明定。又按「……至同法第八十三條所規定之逕行決定其所得額，則應以納稅義務人未依規定限期申報或未提示各種證明所得額之帳簿文據者，始得為之，此為另一種程序，顯與調查核定有別。」亦為行政法院五十二年判字第二四六號判例所闡明。原告配偶為「辦理工商登記等業務或代理記帳者」，執行業務所得額標準系爭年度經被告定為業務收入百分之三十五，原告配偶申報之執行業務所得額在是項標準以上，並經被告於八十七年七月二十四日核准依申報之執行業務所得核定在案，原告並未表示異議，是本案已告確定。被告於確定後竟於八十八年依所謂「查得資料或部頒費用率標準」重為核定所得額，顯然於法不合。
2. 被告援引簡化查核要點第七點「適用書面審查案件每年得抽查百分之十並就其帳簿文據等有關資料查核認定之。」進行調查，惟執行業務所得查核辦法（中華民國八十六年二月十二日財政部台財稅字第八六一八七九二二號令）並無授權抽查之相關規定，與營利事業所得稅查核準則於第二條第三項明定抽查辦法，並由財政部另行發布營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法情形並不相同，則被告依據上開簡化查核要點所為限制人民權利之查核行為，顯然違反法律保留原則。

（二）被告主張之理由：

1. 查本件原告八十六年度綜合所得稅結算申報，配偶董○卿執行業務收入六、二二九、七〇〇元，所得額二、一八八、一三九元，經被告所屬新竹市分局於八十七年七月二十四日核准在案，並按原告申報綜合所得稅退還稅款二五、五六九元。嗣後被告所屬新竹市分局依所得稅法第八十條、第八十三條第

一項、第二項規定進行抽查，因原告配偶董○卿事務所八十六年度會計憑證無法核對，於八十六年二月二十四日出具承諾書，同意依查得資料或財政部頒定標準費用率核定所得額及應納稅額，被告所屬新竹市分局乃重行核定該事務所收入總額為六、三三一、七〇〇元，所得額為四、四三二、一九〇元，併入原告綜合所得，從而核定原告八十六年度綜合所得稅應納稅額為九三三、二〇四元，應補稅額為六七一、五四〇元，繳納期限自八十八年九月十六日至八十八年九月二十五日止。原告對核定之應補稅額如有不服，應依稅捐稽徵法第三十五條於八十八年十月二十五日前申請復查，然原告並未如期提出申請，則本件應屬同法第三十四條所稱之確定案件。

2.原告八十六年度綜合所得稅，經被告所屬新竹市分局依法核定應補稅額六七一、五四〇元，原告於八十八年九月二十七日已自動繳納，並無適用法令或計算錯誤溢繳稅款之情事，故無稅捐稽徵法第二十八條規定之適用，原告主張溢繳稅款退稅，核不足採。

3.關於原告八十六年度綜合所得稅結算申報經核定先行依申報數退還稅款乙節，原告八十六年度綜合所得稅應辦理結算申報期限至八十七年三月三十一日止，其於法定期間內已辦理結算申報在案，被告所屬新竹市分局依所得稅法第一百條規定之退補程序，就執行業務者收入已依法扣繳稅款者，優先按申報數辦理退稅，旨在維護納稅義務人權益，避免長久稽延退稅期限，並無違誤。

理 由

一、按「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；……」「稅捐之核課期間，依左列規定：……。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」為稅捐稽徵法第二十八條、第二十一條所明定。次按「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：……第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材、設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資，執行業務之旅費及其他必要費用後之餘額為所得額。」「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。各業納稅義務人所得額標準之核定，應徵詢各該業同業公會之意見。」「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。前項帳簿、文據

，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查：其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地調查。」「納稅義務人每年結算申報所得額經核定後，稽徵機關應就納稅義務人全年應納稅額，減除暫繳稅額、未抵繳之扣繳稅額、可扣抵稅額及申報自行繳納稅額後之餘額，填發繳款書，通知納稅義務人繳納。……納稅義務人結算申報，經核定有溢繳稅款者，稽徵機關應填發收入退還書或國庫支票，退還溢繳稅款。……」「執行業務者……未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得照同業一般收費及費用標準核定其所得額。前項收費及費用標準，由省（市）主管稽徵機關徵詢各該業同業公會意見訂定，並報請財政部核定後實施。」為行為時所得稅法第十四條第一項第二類、第八十條、第八十三條第一項、第二項、第一百條及同法施行細則第十三條第二項及第三項定有明文。又按「納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該管稅捐稽徵機關調查核定之案件，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分固具有形式上之確定力，惟稽徵機關如發現原處分確有短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅捐。」行政法院（現改制為最高行政法院）五十八年判字第三一號著有判例。

- 二、原告八十六年度綜合所得稅結算申報，自行申報配偶董○卿執行業務收入六、二二九、七〇〇元，所得額二、一八八、一三九元，經被告所屬新竹市分局於八十七年七月二十四日依申報之執行業務所得核定，並退還原告綜合所得稅二五、五六九元。嗣被告依簡化查核要點進行抽查，因原告配偶董○卿負責之事務所八十六年度會計憑證無法核對，於八十八年二月二十四日出具承諾書，同意依查得資料或財政部頒定標準費用率核定所得額及應納稅額，被告所屬新竹市分局乃重行核定原告配偶執行業務收入總額為六、三三一、七〇〇元，所得額為四、四三二、一九〇元，合併核定原告當年度綜合所得稅額為九三三、二〇四元，應補稅額為六七一、五四〇元，並由原告於八十八年九月二十七日繳納完竣之事實，有綜合所得稅結算申報書、被告內部簽文及承諾書等件影本在原處分卷可稽，且為原告所不爭執，堪認為真實。原告雖主張其八十六年度綜合所得稅業經被告核定退稅確定，被告不得重核補稅，應將其已補繳稅款退還云云。惟簡化查核要點係被告為簡化稽徵業務，推行便民服務，鼓勵執行業務者及補習班、幼稚園、托兒所誠實記帳、申報所定，被告既係依該要點就原告當年度綜合所得稅先為書面審核，嗣自得再依該要點第七點規定抽查審核帳證資料，況依首開行政法院五十八年判字第三一號判例意旨，業經核定未申請復查或行政爭訟之案件，稽徵機關非不可自行變更原查定處分補徵應繳稅捐，原告主張並無可採。又本件抽查重核，因原告配偶董○卿負責之事務所八十六年度會計憑證無法核對，被告依其八十八年二月二十四日出具同意依查得資料或財政部頒定標準費用率核定所得額及應納稅

額之承諾書，重行核定併課補徵稅款，並無適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之情形，原告自不得申請退還。從而被告否准退還稅款，訴願決定予以維持，均無違誤，原告徒執前詞，聲請撤銷，為無理由，應予駁回。

三、據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第九十八條第三項前段，判決如主文。

中 華 民 國 九 十 二 年 八 月 十 三 日

最高行政法院裁定

九十四年度裁字第○二八四一號

上 訴 人 林○聰

被上訴人 財政部臺灣省北區國稅局

代 表 人 許虞哲

上列當事人間因綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國九十二年八月十三日臺北高等行政法院九十一年度訴字第三三二五號判決，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、按對於高等行政法院判決上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第二百四十二條定有明文。是對於高等行政法院判決上訴，若未具體說明原判決違背何項法令、不適用法規或如何適用不當之具體情事，即非主張原判決違背法令以為上訴理由，其上訴不應准許。
- 二、上訴意旨略謂：依所得稅法第八十條第二項規定授權稽徵機關核定者為「各該業所得額之標準」且「稽徵機關依本法第八十條第四項之規定向同業公會徵詢意見時，應具書面，檢附『所得額標準調查表』限期通知查復。」同法施行細則第七十五條亦有明文，故「簡化查核要點」將所得稅法第八十條第三項極為明確之「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。」於適用上增加法律所無之限制，非但未將「稽徵業務簡化」甚且規定於核定確定後仍可每年抽查 10%，徒託簡化之空言，假藉便民之詞，而行擾民之實，何便民之有。另「執行業務所得查核辦法與營利事業查核準則相同，均不屬所得稅法委任立法之位階，而為行政機關所訂定之行政規章。」復為財政部稅制委員會編印之「中華民國稅務通鑑」127 頁所明白揭示，上述兩項行政規章尚為財政部所頒訂，況係由不具擬訂法規權限之財政部臺灣省北區國稅局所發布之「簡化查核要點」，且非屬委任立法位階。再言，本案申報之所得額已達所得額標準，稽徵機關認納稅義務人申報之所得額，已在規定標準以上，即以其原申報額為準，並未發現錯誤短徵，於法律之適用上並無違誤，且被上訴人於前程序言詞辯論庭中亦坦



承「並未發現上訴人系爭年度有短匿漏報執行業務收入情事。」故其逕自重新核定而補徵稅款之處分自有違誤。財政部臺灣省北區國稅局自己所訂立發布之「簡化查核要點」任由承辦人員憑一己之私，隨個人喜惡，恣意抽查。原判決置司法院釋字第二四七號解釋於不顧，強以違法之財政部臺灣省北區國稅局自訂之「簡化查核要點」及與本案並不相關之「行政法院五十八年判字第三一號判例意旨」套引判決，顯失公平等語。本院經查上開上訴意旨，無非就原審取捨證據認定事實之職權行使指摘原判決不當，而非表明該判決所違背之法令及其具體內容，暨依訴訟資料合於該違背法令之具體事實，難認其已合法表明上訴理由，既經原判決指明其不採之心證理由在案，上訴人復以同一事由提起本件上訴，僅泛稱有上訴之事由，並未具體說明原判決有違背何項法令、不適用法規或如何適用不當之具體情事，依首開規定及說明，其上訴為不合法，應予駁回。

三、依行政訴訟法第二百四十九條第一項前段、第一百零四條、民事訴訟法第九十五條、第七十八條，裁定如主文。

中 華 民 國 九 十 四 年 十 二 月 二 十 九 日
(本件聲請書其餘附件略)