

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 346 號

解釋日期：民國 83 年 05 月 06 日

資料來源：司法周刊 第 672 期 1 版

司法院公報 第 36 卷 7 期 5-13 頁

司法院大法官解釋（六）（98年10月版）第 177-192 頁

相關法條：中華民國憲法 第 19 條

財政收支劃分法 第 18 條

國民教育法 第 16、18 條

解 釋 文： 憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指有關納稅之義務應以法律定之，並未限制其應規定於何種法律。法律基於特定目的，而以內容具體、範圍明確之方式，就徵收稅捐所為之授權規定，並非憲法所不許。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，依上開說明，與憲法尚無牴觸。

理 由 書： 憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，前經本院釋字第二一七號解釋明其意旨。有關納稅義務之事項，固宜於名為稅法之法律中規定之，惟憲法並未限制其應規定於何種法律，而立法機關就某種稅捐是否課徵，認為宜授權主管機關裁量，因而以目的特定、內容具體及範圍明確之方式，所為之授權規定，亦非憲法所不許。國民教育法為支應辦理國民教育所需經費，於其第十六條第一項第三款規定：「省（市）政府就省（市）、縣（市）地方稅部分，在稅法及財政收支劃分法規定限額內籌措財源，逕報行政院核定實施，不受財政收支劃分法第十八條第一項但書之限制。」財政收支劃分法第十八條但書規定：「但直轄市、縣（市）（局）為籌措教育科學文化支出財源，得報經行政院核准，在第十六條所列縣（市）（局）稅課中不超過原稅捐率百分之三十徵收地方教育捐。」依其立法意旨，係因法律所定有關地方稅之稅捐率，有其伸縮彈性，本已由地方民意機關通過決定，無須於徵收不超過原稅捐率百分之三十地方教育捐時，再經地方民意機關同意，以免發生困難。並非謂行政機關可提高其經地方民意機關通過決定之原稅捐率；而祇係授權主管機關在法律所定不超過原稅捐率百分之三十之範圍內，得逕行核定實施而已。其情形合於上述目的特定、內容具體及範圍明確之授權要件，與憲法尚無牴觸。至為籌措國民教育經費來源，是否祇對多種地方稅中之某種稅力徵一定比率之教育捐，則屬行政機關在法律授權範圍內依法裁量之問題，應由行政機關通盤斟酌並隨時檢討改進之，乃屬當然，合併指明。

該會議由司法院林院長洋港擔任主席，大法官張特生、翟紹先、楊日然、張承韜、史錫恩、翁岳生、李志鵬、劉鐵錚、鄭健才、李鐘聲、陳瑞堂、吳庚、楊與齡、楊建華、馬漢寶出席，秘書長葛義才列席。會中通過

之解釋文、解釋理由書，均經司法院以院令公布。

抄張○郁聲請書

聲請解釋憲法之目的：

爲遵奉憲法最高法則，宏揚民主法治，貫徹租稅法律主義和租稅公平兩大原則，以保障人民不受違憲徵收之雜稅苛擾，維護納稅人權益，健全政府稅制。

右聲請人因台北市稅捐稽徵處於課徵八十年度營業用房屋稅時附加徵收未經稅法規定之教育捐，認爲其行政處分顯有違憲違法損害人民權益事件，經提起行政訴訟，因確定終局裁判所適用之「財政收支劃分法第十八條第十八條第一項及國民教育法第十六條第一項第三款」規定，顯與憲法第十九條規定暨大法官會議釋字第二一七號解釋意旨發生牴觸之疑義，謹依鈞院大法官會議法第四條第一項第二款之規定，聲請解釋憲法。

壹、解決疑義或爭議必須解釋憲法之理由及引用憲法條文緣聲請人所有座落台北市新生北路二段六〇巷二號六樓之八房屋一間，現供營業辦公之用，經台北市稅捐稽徵處依規定營業用稅率課徵八十年度房屋稅（本稅）七、三二〇元外，另附加徵收教育捐二、四四〇元，聲請人以該項所加徵之教育捐，稅法「房屋稅條例」並無規定，從而所作課徵，顯屬有違憲法第十九條：「人民有依法律納稅之義務」規定暨大法官會議釋字第二一七號解釋令之「人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法、納稅期間等項，而負納稅義務……」釋示意旨。何況，國家已據憲法規定，制定有各種租稅法律，作爲政府與人民間稅捐徵納之根據。故凡未經稅法明定得以附加之其他稅捐或經費，依法自不得附徵。（附呈房屋稅條例繕本（附件一））。

本案經依法定程序，訴請撤銷上項違憲徵收之「教育捐」行政處分，奈層級受理機關，基諸本位主觀之評議，其所爲之作駁理由，尤都有未符憲法規定之意旨。實難令納稅人信服。至本案提起行政訴訟，行政法院適用本有違憲疑義之「財政收支劃分法第十八條第一項及國民教育法第十六條第一項第三款」規定爲依據，其所裁定駁回之理由，亦顯與上述憲法第十九條規定之租稅法律主義暨大法官會議釋示意旨發生牴觸。茲謹就本系爭事件之經過與聲請人之見解臚陳於後，敬請鈞院大法官會議賜予釋示，俾資遵循，而解本案之爭議。

貳、疑義或爭議之性質與經過及聲請人對本案所持之立場與見解

本案循行政救濟程序，申請台北市稅捐稽徵處復查，並向台北市政府及財政部提起訴願、再訴願，訴請撤銷該項違憲附加於房屋稅徵收之教育捐，均被駁回，綜觀其理由，可歸納爲左列三項。（附呈台北市稅捐處復查決定書影本（附件二）、台北市政府訴願決定書影本（附件三）及財政部再訴願決定書影本（附件四））。

一、層級受理機關均主張（亦即本系爭案法律違憲疑義部分）

「依財政收支劃分法第十八條：『各級政府對他級或同級政府之稅課不得重徵或附加。但直轄市，縣（市）（局）爲籌措教育科學文化支出財源，得報經行政院核准在第十六條所列縣（市）（局）稅課中不

超過原稅率百分之三十徵收地方教育捐』。國民教育法第十六條第一項第三款：『省（市）政府就省（市）縣（市）地方稅部份在稅法及財政收支劃分法規定限額內籌措財源，逕報行政院核定實施，不受財政收支劃分法第十八條第一項但書之限制。』查台北市營業用房屋，於課徵房屋稅時，附加徵收教育經費，係由台北市政府於六十年六月八日以府財二字第二一一四四號呈報行政院核示，並經行政院以六十年七月四日台財字第六四三七號令核准後實施，認與首揭法律規定並無不合等語。（附：台北市政府呈行政院原文影本（附件五））據此，聲請人謹就首揭法律規定之與憲法牴觸疑義及地方行政機關行政命令案違法疑義二部分陳述見解如後：

（一）有關首揭法律規定與憲法發生牴觸疑義部分

依我國憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，此為租稅法律主義之基本根據。又我國租稅法律係採分稅立法原則，亦即一稅一法，國家依本條規定制定之租稅法律，包括有所得稅法、營業稅法、房屋稅條例、貨物稅條例、印花稅法、土地稅法、關稅法、使用牌照稅法、契稅條例、證券交易稅條例、屠宰稅法、娛樂稅法、遺產與贈與稅法等，作為政府課稅之依據。

大法官會議釋字第二一七號（前段）解釋令：「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、納稅期間等項，而負納稅義務……」。大法官會議釋字第一八五號又解釋（前段）：

「司法院解釋憲法並有統一解釋法律及命令之權，為憲法第七十八條所明定，其所為之解釋，自有拘束全國各機關及人民之效力，各機關處理有關事務，應以解釋意旨為之……」。遵此，人民唯有依照租稅法律之規定，負納稅義務者甚明。稅務機關亦當依據稅法之規定實施課徵。房屋稅自應依據房屋稅條例之規定徵收，凡該條例未明定得以附加之任何稅捐或經費，依法自不得附徵。

首揭非屬稅法授權之財政收支劃分法第十八條第一項及國民教育法第十六條第一項第三款，不過為規定地方自治政府籌措教科文支出財源之途徑。其條文中規定省（市）縣（市）在地方稅課」中徵收地方教育捐，究指何項稅目，並未明確指出，而僅作概括性之規定。無如稅法之對納稅主體、稅目、稅率、納稅方法等，皆以法律明文規定之者。又其所載「得報經行政院核定實施」，尤係任由地方行政機關呈報訂定行政命令發布實施課徵。如此之規定，依前之證述，顯已與憲法第十九條規定之租稅法律主義之原則暨大法官會議釋字第二一七號解釋意旨發生牴觸。

對於台北市政府所指其對營業用房屋稅附加徵收教育捐，係依首揭法律之規定報經行政院核定後逕行發布行政命令實施課徵之稽徵措施，是否符合憲法之規定，實不無可議。

（二）地方行政機關行政命令違法疑義部分

（1）台北市政府對於營業用房屋稅加徵教育捐，縱依首揭法律之規定報經行政院核定，但依據中央法規標準法第七條：「各機關依其

法定職權或基於法律授權訂定之命令，應視其性質，分別下達或發布，並即送立法院」之規定，查該市是項依其他法律之規定所訂且涉及人民納稅義務之行政命令案，依法應送而未送經立法院審查，完成法定程序，顯已有違中央法規標準法第七條之規定。

（立法院為強化對各機關行政命令違法之監督，更於該院議事規則第八條訂有審查各機關行政命令程序之規定（詳見附件十二、法律參考資料末項））。

- （2）查台北市對於營業用房屋稅附加徵收未經稅法規定之教育捐，乃由該市稅捐稽徵處發布行政命令實施課徵。（該處六十、八、十北市稽壹甲字第○三三五七五號令，附呈原文影本（附件六））按行政命令並非法律，依據中央法規標準法第五條第一及第二款規定：憲法或法律有明文規定應以法律定之者，關於人民之權利義務者，均應以法律定之，同法第六條：「應以法律規定之事項，不得以命令定之」。再行政命令並不是法律，亦經大法官會議釋字第二八九號對另案之解釋文中，曾經提示。遵此，對於該項關係人民納稅義務之房屋稅附加徵收教育捐，除循立法途徑修訂稅法，據為適法的徵收外，其由稅務機關逕行發布行政命令實施課徵者，不僅已違反中央法規標準法第五條、第六條及房屋稅條例之規定，且與租稅法律主義未符。違憲、違法有據，依照中央法規標準法第十一條之規定，該處之行政處分應未具法律上效力。

二、台北市稅捐稽徵處向行政法院提出之答辯與聲請人陳述見解：

- （一）查房屋稅附徵之教育經費，係國民教育經費，並非稅捐，又查憲法固規定人民有納稅之義務，然並未禁止人民依法負擔經費，房屋稅附徵教育經費，並無違反憲法第十九條規定，亦未與大法官會議釋字第二一七號解釋意旨牴觸云云。針對該項答辯，聲請人謹分三點陳述見解如左：

- （1）查臺北市對於營業用房屋稅附加徵收者，實應為「教育捐」，並非其所謂之「教育經費」，此可自臺北市政府六十、六、八府財二字第二一一四四號呈行政院文內（三）之 1. 「房屋稅」項，顯載有「加徵教育捐」字眼。即其財政收支劃分法第十八條第一項內，亦載「地方教育捐」。由於可證該處所謂「教育經費」，與法定之「教育捐」名詞實不相符。
- （2）按「稅捐」與「經費」之定義，顯然不同。查人民向國家繳納者，係為「稅捐」，並非所謂之「經費」。憲法除於第十九條明定「人民有依法律納稅之義務」外，並無規定人民亦應依法負擔地方行政機關行政「經費」之義務。又從何以見未禁止？祇要所加徵之稅捐，非經稅法所明定，即為違憲之徵收。如前所述，臺北市稅捐稽徵處逕行發布行政命令，實施對營業用房屋稅加徵未經稅法規定之教育捐，不特已違反憲法第十九條規定及大法官會議釋字第二一七號解釋意旨，抑且違悖中央法規標準法第五條至第七條暨房屋稅條例之規定，已構成實質上之違憲違法，造成稅上

加稅事實俱在。

- (3) 復查該處逕將法定之「教育捐」名詞，改稱為「教育經費」，以示其與「稅捐」之區別，並衍繹為「國民教育經費」，並非稅捐，以避免受稅法之扣束。再推衍稱房屋稅附徵教育經費並無違反憲法第十九條規定，亦規與大法官會議釋字第二一七號解釋意旨牴觸等語，實為曲解憲法，所作無憲法規定根據之辯解，實無足採。

- (二) 臺北市稅捐處又辯稱：「未查教育經費之財源，依國民教育法第十六條規定，除政府一般歲入及依平均地權條例規定分配款外，尚包括自地方稅籌措財源」一節。關於此，聲請人謹分二點除述見解如左：

- (1) 姑就該市現實情況而論，查屬於臺北市之地方稅，計有營業稅、契稅、地價稅、土地增值稅、房屋稅、印花稅、使用牌照稅、娛樂稅、屠宰稅及田賦等十種，照理，如行徵收教育捐，宜應循適法途徑，一視同仁，全面實施，方稱公允。如今實際在其十種稅目中，竟有八種稅是均已取消附徵或自始即為免附徵教育捐者，現充其量亦僅針對房屋稅中之營業用者一項及娛樂稅，仍持續附徵教育捐而已。而為何仍獨對該二種納稅人實施加徵，以及同為房屋稅納稅人，其營業用之稅率，為房屋現值之百分之三，已高於住家用之百分之一，三八者達一倍有餘，營業用房屋在課徵本稅之外，復須增負非經稅法規定之教育捐，其住家用者又可免附徵，各其理由安在？曾經聲請人於逐層訴願中，一再提出質疑申訴，奈層級受理機關均不提出其適法之理由明確答復。由此可見任由地方行政機關選定課徵對象實施加徵教育捐之徵稅措施，不僅已構成違憲，更且嚴重違悖課稅公平之原則，造成國民稅負之不均，侵害納稅人權益。故亟須勵行租稅法定，糾正其稽徵之偏頗，以昭公允，而符憲法保障人民權利之主旨。（附呈臺北市所謂在地方稅實施附加徵收教育捐實況一覽表（附件七））
- (2) 查地方政府辦理國民教育之支出財源，除政府一般歲入及平均地權條例分配款外，近年以來，中央為減輕地方政府之教育科學文化等經費支出之負擔，已實施改由中央統籌編列地方教育經費，專款補助各地方政府，且已付諸實施。（附呈有關此項之媒體報導參考資料（附件八））。臺北市政府在獲有來自中央之鉅額教育經費專款補助後，對於該項違憲附加於營業用房屋稅徵收之教育捐，理應早行自動取消，俾符稅制。
- (3) 復查院轄高雄市政府課徵營業用房屋稅，現係依稅法之規定，謹課徵本稅，至其原附加於房屋稅徵收之教育捐，已早自七十九年度即已取消附徵。（經聲請人於本年七月二日電詢高雄市稅捐處房屋稅股證實）。在一個國家之行政體制下，同屬院轄市，同一種稅務，而臺北市政府之行政措施，竟獨異於其他同級機關，形成二種不同之徵收制度。際此我國實施民主憲政，在勵行租稅法定，力求租稅公平之原則下，豈宜有此現象存在？如今，該市更

復執詞辯解，仍圖持續作違憲之徵收。可見其無視憲法之規定，罔顧其稅捐稽徵之違憲違法，原處分機關之行政作為至值商榷與糾正，以維護憲法保障人民依法納稅之主旨。

三、層級受理機關均指出：「臺北市營業用房屋於課徵房屋稅時，附加徵收教育捐，係該市政府報經行政院核准實施，核與財政收支劃分法及國民教育法並無不合，至於該法令是否違憲，乃係司法院大法官會議解釋之職權，在該法令未經解釋違憲，而宣布無效之前，地方行政機關依法行政應無違誤」等語。

關於此點，聲請人之見解認為，地方行政機關乃係執法機關，執法機關適用法律，應有研究其法令是否有牴觸憲法之責。「……中央或地方機關於其職權上，適用憲法發生疑義時，即得提出聲請司法院解釋。

法律及命令與憲法有無牴觸，發生疑義時亦同……」，早經大法官會議釋字第二號解釋文中明示在案。

有關本系爭房屋稅附徵教育捐違憲、違法事件，自始迄今已歷多年，既未見地方行政機關對之加以研討，採循立法或修訂稅法之途徑，俾為適法之課徵，迨聲請人訴指其引據之首揭法令，顯與憲法第十九條規定之租稅法律主義基本原則暨大法官會議釋字第二一七號釋示意旨發生牴觸之疑義時，其本身對於此項稅捐加徵是否違憲，既亦滋疑問，則理應早行層請司法院大法官會議解釋，以資遵循。而於今，卻提出：在未經解釋違憲而宣布無效之前，地方行政機關「依法行政應無違誤」之主張。其在未奉釋示前，豈宜遽以判定「依法行政應無違誤」？其知依行法行政，而不依憲行法，在今日民主法治，回歸憲法之最高法則下，似難自解。

四、本案經提起行政訴訟，行政法院適用其具爭議性且顯有違憲疑義之財政收支劃分法及國民教育法相關之規定，仍予作駁回之裁定，綜觀其裁判理由，與憲法規定之意旨，尤有未符之處。茲節錄其要點並臚陳聲請人之見解如後：（附呈原訴訟狀及補充理由狀影本全一份（附件九）、被告機關（臺北市稅捐處）答辯狀影本一份（附件十）及行政法院判決影本一份（附件十一））。

（一）行政法院與被告機關持相同觀點，亦認「臺北市政府對營業用房屋於課徵房屋稅時，附加徵收教育捐，業經該府報經行政院令核准實施，經核上開核准令係依財政收支劃分法第十八條第一項暨國民教育法第十六條第一項第三款之規定而為，自無違法，應有其效力」。

（1）有關「財政收支劃分法第十八條第一項暨國民教育法第十六條第一項第三款規定暨地方行政機關依此規定呈報行政院核定發布行政命令實施對營業用房屋於課徵房屋稅時附加徵收未經稅法明定之教育捐，顯與憲法第十九條規定之租稅法律主義原則和大法官會議釋字第二一七號解釋意旨，發生牴觸之疑義各情節，經聲請人於本文前面「貳一、項之（一）（二）兩目」中詳陳。恭請大法官會議鑒察賜予解釋憲法明示，俾資遵循，而解質疑。

- (2) 依據憲法第十九條之規定：「人民有依法律納稅之義務」，此為租稅法律主義之基本根據。有關本條之定義，並經大法官會議釋字第217號解釋（前段）明示：「……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、納稅期間等項，而負納稅義務……」。再我國租稅法律，係採分稅立法原則，亦即一稅一法，國家已按各種稅目，分別制定有十餘種租稅法律（包括房屋稅條例），作為政府與人民間，稅捐徵納之根據。據此，則人民唯有依稅法之規定負納稅義務者甚明。而以上之定則，實不容違悖和誤解。
- (3) 終局裁判引用首揭顯有違憲疑義之法律規定，認為「臺北市政府對營業用房屋稅附加徵收教育捐，係經該府報經行政院令核准實施，而該核准令係依循首揭法律規定而為，自無違法，應有其效力」一節，按該項核准令縱係依首揭法律規定而為，然畢竟是由地方行政機關發布行政命令實施課徵。依行政命令加課稅法「房屋稅條例」無明文規定之教育捐，即與憲法第十九條規定之租稅法律主義不符，形成稅上加稅，是為違憲之徵收。則終局裁判上指之裁定理由，在其適用有違憲疑義之首揭法律規定，未奉大法官會議釋示前，似難遽以認定。

- (二) 終局裁判理由中「……按我國憲法第二章『人民之權利義務』，僅係有關人民對國家享有何種公權利，與負有何種公義務之基本規定而已。並非謂除上開規定外，人民別無其他公權利或義務。苟憲法以外之其他法規有關於人民公義務之規定時，人民仍有遵守之義務」一節。

關於此，聲請人之見解認為：我國人民對於國家具有何種權利，應負何種義務，憲法均有明白之準則可循。非依憲法之規定，自不應賦與或限制人民之權利或使其負擔義務。何況本系爭純為人民納稅義務事件，已經憲法第十九條定有明文。基於租稅法律主義，現今對於每一種稅目，均制定有單獨之稅法，作為政府課徵之依據，並為人民遵守之規範。

終局裁判所指：「苟憲法以外之其他法規有關於人民公義務之規定時，人民仍有遵守之義務」一點，按人民之納稅義務與其所謂之公義務，兩者之性質有所不同，國家對於人民之納稅義務，既定有租稅法律為之規範，似不應再有以其他法規有之人民公義務，以令人民遵守未經稅法規有之納稅義務。故凡其他法規有關於人民公義務，祇要涉及租稅，而與憲法規定之租稅法律主義基本原則發生牴觸者，依憲法第一七一條之規定應屬無效，人民自無負遵守之義務。

- (三) 終局裁判末指：「查臺北市營業用房屋於課徵房屋稅時，附加徵收教育經費，既係由臺北市政府依據國民教育法第十六條第一項第三款之規定所發布，並呈報行政院核准實施，自具有法規性質，經核上開法規不但與憲法第十九條之規定並無牴觸，且與司法院大法官會議釋字第217號解釋意旨亦無違背，當然有拘束人民之效

力。則被告機關依上開規定於課徵八十年度房屋稅時附加徵收教育經費洵無不合」等由。據此，聲請人謹就該地方政府行政措施違法之處舉證陳述如後：

- (1) 臺北市政府縱依該國民教育法第十六條第一項第三款之規定報經行政院核定發布行政命令，對營業用房屋稅實施加徵教育捐，但該項非屬稅法之授權，而係依其他法律之規定且有關人民納稅義務之命令案，於下達或發布後依法應送而未送經立法院完成審查程序，實已違反中央法規標準法第七條之規定，該府在行政作為上顯有缺失。
- (2) 再該項由臺北市稅捐稽徵處直接發布行政命令（見附件六）實施營業用房屋稅加徵教育捐，由於行政命令並不是法律，依據中央法規標準法第五條第一款及第二款之規定：「憲法或法律有明文規定應以法律定之者，及關於人民之權利義務者，均應以法律定之」。同法第六條：「應以法律規定之事項，不得以命令定之」。據此，可證臺北市政府不經修法之途徑，逕以發布行政命令實施對聲請人八十年度營業用房屋稅附加課徵稅法無規定之教育捐行政處分，不僅已違反中央法規標準法第五條、第六條及房屋稅條例之規定，更已違悞憲法第十九條之租稅法律主義暨大法官會議釋字第二一七號解釋意旨，實為違憲、違法之徵收。依憲法第一七二條規定，該項行政命令案應為無效。其從而課徵教育捐之行政處分，依法自亦應予以撤銷，方符稅制。

上指終局裁判認由地方政府發布行政命令實施課稅，為具有法規範性質，並與憲法規定和大法官會議解釋意旨均無違背，有拘束人民之效力等之作駁理由，見諸上陳之舉證，是否允當，似值商榷。而基於遵守憲法規定之主旨與貫徹租稅法定原則言，亦委實難令納稅人折服。

參、末後附帶陳述：

按有關本系爭事件，關係當前地方政府之稅制，如本案之事例，納稅人究應何去何從，原冀能獲官方之公正裁示，以解納稅人之質疑。而聲請人提出之申訴，均尚於法有據，祇因層級受理機關之無視憲法權威，未確遵大法官會議釋示，其基諸本位主觀之評議，所為之作駁理由，尤都未能符合憲法規定之意旨，難令聲請人信服。之所以循序層訴，乃在於欲確悉政府及人民究應如何遵守稅法實施徵納，及做到課稅公平，並非聲請人有所誤解。對於終局裁判末指「……原告主張被告機關課徵八十年度房屋稅時附加徵收教育捐，有違憲法第十九條規定云云，尚屬誤解」，而認原告起訴意旨非有理由一節，見諸聲請人前所依法提出之證述，深感不以為然，併此稟明，尚祈 鈞察。

肆、附呈有關本案之各項文件：

附件一：房屋稅條例繕本一份。

附件二：臺北市稅捐處復查決定書影本一份。

附件三：臺北市政府訴願決定書影本一份。

附件四：財政部再訴願決定書影本一份。

附件五：臺北市政府呈行政院 60.06.08 府財二字第二一一四四號文
影本一份。

附件六：臺北市稅捐處 60.08.10 北市稽壹甲字第○三三五七五號令
影本一份。

附件七：臺北市所謂在地方稅實施加徵教育捐實況一覽表。

附件八：有關中央補助地方政府教育經費媒體報導參考資料一份。

附件九：行政訴訟狀及補充理由狀影本全一份。

附件一〇：被告機關（臺北市稅捐處）答辯狀影本一份。

附件一一：行政法院判決影本一份。

附件一二：法律證據參考資料一份。

謹 呈

司 法 院

聲請人：張○郁

中 華 民 國 八 十 一 年 九 月 十 五 日

附件一一：行 政 法 院 判 決

原 告 張○郁

訴訟代理人 張炳

被 告 機 關 臺北市稅捐稽徵處

右原告因八十年房屋稅事件，不服財政部中華民國八十一年四月二日臺
財訴第八一〇〇七四四〇一號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左
：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告所有座落台北市新生北路二段六十巷二號六樓之八號房屋，係供營
業使用，經被告機關依法按營業用稅率課徵其八十年房屋稅新臺幣（下
同）七、三二〇元及其附徵教育經費二、四四〇元。原告不服，以房屋稅
附徵，教育經費違法違憲為由，申請復查，未獲變更，原告仍不服，循序
提起訴願、再訴願，均遭決定駁回，乃提起本件行政訴訟。茲摘敘兩造訴
辯意旨如次：原告起訴意旨略謂：甲、臺北市稅捐稽徵處復查決定書駁回
之理由謂：「查房屋稅附徵之教育經費，係國民教育經費並非稅捐……
」，因而推衍「申請人援引租稅法律主義並不適用於本案……」。謹按
前項決定，所謂附徵者並非稅捐，據同案臺北市政府六十年六月八日府財
二字第二一一四四號呈行政院文內（三）之一「房屋稅」項顯載有「加徵
教育捐」字樣，其所附徵自屬稅上加稅，非法律所定之納稅主體（房屋稅
）者甚明。有違憲法第十九條暨大法官釋憲令保障人民納稅義務之主旨。
乙、臺北市政府訴願駁回之理由：「……房屋稅加徵教育經費，是否違
憲，乃係司法院大法官會議解釋之職權，在該法未經解釋違憲而宣布無效
之前，地方行政機關依法行政應無違誤……」。據此，臺北市政府對於
此項稅捐加徵，是否違憲，本身亦滋疑問。正辨之道，應根據納稅人之異
議，層請司法院大法官釋示，以資折服，未釋示前，遽以判定依法行政應

無違誤，在今日民主政治，回歸憲法之最高法則下，似難自解。丙、財政部再訴願之決定：「查憲法固規定人民有納稅之義務，然並未禁止人民依法負擔經費，房屋稅附徵教育經費，並無違反憲法第十九條規定，亦未與大法官會議釋字第二一七號解釋意旨牴觸……」。據此，原告申述如次：一、所附徵者為「教育捐」，已在甲項申述臺北市政府官書明載有案，其遁詞為「人民依法負擔經費」者，不攻自破，二、只要為附徵稅捐，非憲法第十九條所定之納稅主體明甚，亦自屬違憲徵收。總之，附徵稅捐，違憲有據，而憲法第一七一條：「法律與憲法牴觸者無效」，層級受理機關，基諸本位主義，無視憲法權威，依法行政，而不依憲行法，實難辯釋。謹狀請公平審判以維護憲法最高法則，保障人民不受雜稅苛擾之認定下，撤銷該項違憲之徵收等語。

被告機關答辯意旨略謂：按「各級政府對他級或同級政府之稅課，不得重徵或附加。但直轄市、縣（市）（局）為籌措教育科學文化支出財源，得報經行政院核准，在第十六條所列縣（市）（局）稅課中不超過原稅捐百分之三十徵收地方教育捐」、「省（市）政府就省（市）縣（市）地方稅部分，在稅法及財政收支劃分法規定限額內籌措財源，逕報行政院核定實施，不受財政收支劃分法第十八條第一項但書之限制」，財政收支劃分法第十八條第一項及國民教育法第十六條第一項第三款分別定有明文。本案原告起訴意旨略以：「房屋稅加徵教育捐屬稅上加稅，非法律上所定之納稅主體，有違憲法第十九條暨大法官釋憲令保障人民納稅義務之主旨，應根據納稅人之異議，層請司法院大法官釋示，以資折服，未釋示前，遽以判定依法行政應無違誤，在今日民主政治，回歸憲法之最高原則下，似難自解……」等語。經查房屋稅附徵之教育經費係國民教育經費，並非稅捐，又查憲法固規定人民有納稅之義務，然並未禁止人民依法負擔經費，房屋稅附徵教育經費，並無違反憲法第十九條規定，亦未與大法官會議釋字第二一七號解釋意旨相牴觸。末查教育經費之財源，依國民教育法第十六條規定，除政府一般歲入及依平均地權條例規定分配款外，尚包括自地方稅籌措財源，依同條第三款及財政收支劃分法第十八條第一項規定，關於自地方稅籌換財源部分，致由地方自治政府報經行政院核准實施，查本市營業用房屋於課徵房屋稅時附加徵收教育經費，係臺北新政府於六十年六月八日以府財二字第二一一四四號呈報請行政院核示，並經行政院以六十年七月四日臺財字第六四三七號節核准後實施，核與首揭財政收支劃分法及國民教育法並無不合。至於該法是否違憲，乃係司法院大法官會議解釋之職權，在該法未經解釋違憲而宣布無效之前，地方行政機關依法行政，應無違誤，原核定請仍予維持。原核定請仍予維持。綜上論結，原告之訴應認為無理由，請依行政訴訟法第二十六條後段之規定駁回原告之訴，俾維稅政等語。

理 由

按「各級政府對他級或同級政府之稅課，不得重徵或附加。但直轄市、縣（市）（局）為籌措教育科學文化支出財源，得報經行政院核准，在第十六條所列縣（市）（局）稅課中不超過原稅捐率百分之三十徵收地方教育捐」、「省（市）政府就省（市）縣（市）地方稅部分，在稅法及財政

收支劃分法規定限額內籌措財源，逕報行政院核定實施，不受財政收支劃分法第十八條第一項但書之限制」，分別為財政收支劃分法第十八條第一項及國民教育法第十六條第一項第三款所明定。又臺北市營業用房屋於課徵房屋稅時附加徵收教育經費，對經臺北市政府於六十年六月八日以府財二字第二一一四四號呈報請行政院核定，並經行政院以六十年七月四日臺財字第六四三七號令核准實施，經核上開核准令係依循首揭法律規定而為，自無違法，應有其效力查原告所有座落臺北市新生北路二段六十巷二號六樓之八號房屋，現供營業使用，既為原告所不否認，則被告機關於課徵八十年度房屋稅時附加徵收教育經費，揆諸首揭規定與函釋意旨，洵無違誤。原告雖訴稱：房屋稅加徵教育捐屬稅上加稅，非法律上所定之納稅主體，有違憲法第十九條及大法官釋憲令保障人民納稅義務之主旨，應根據納稅人之異議，層請司法院大法官釋示，在釋示前，被告機關遽以判定其係依法行政並無違誤，在今日民主政治、回歸憲法之最高原則下，實難辯釋等語。惟按我國憲法第二章「人民之權利義務」，僅係有關人民對國家享有何種公權利與負有何種公義務之基本規定而已，並非謂除上開規定外，人民別無其他公權利或公義務，苟憲法以外之其他法規範有關於人民公義務之規定時，人民仍有遵守之義務。查臺北市營業用房屋於課徵房屋稅時附加徵收教育經費，既係由臺北市政府依據國民教育法第十六條第一項第三款之規定所發布，並呈報行政院核准實施，自具有法規範性質，經核上開法規範不但與憲法第十九條之規定並無牴觸，且與司報院大法官會議釋字第二一七號解釋意旨，亦無違背，當然有拘束人民之效力。則被告機關依上開規定，於課徵八十年度房屋稅時附加徵收教育經費，洵無不合。原告主張被告機關於課徵八十年度房屋稅時附加徵收教育經費，有違憲法第十九條規定云云，尚屬誤解。從而一再訴願決定遞予維持原處分，亦均無不合。原告起訴意旨，非有理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中 華 民 國 八 十 一 年 七 月 十 四 日

（本聲請書其餘附件略）