解釋字號	釋字第195號
解釋公布院令	中華民國 74年05月31日
解釋爭點	獎投條例施行細則盈餘所得申報之規定違憲？
解釋文	中華民國六十七年之獎勵投資條例施行細則第二十五條第二項之規定，有欠明晰，易滋所得稅法第十五條之誤用，致與獎勵投資條例之立法精神有所不符，惟尚不發生牴觸憲法第十九條之問題。 1
理由書	憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，中華民國六十六年七月二十六日公布之獎勵投資條例第十七條第一項第一、二兩款，對於非中華民國境內居住之個人而有由中華民國境內之公司分配與股東之盈餘所得者，准其依同條項各該款之規定，就源扣繳所得稅，不適用所得稅法結算申報之規定，原在藉減輕投資人之稅負，提高華僑及外人投資之意願，以達成吸引國外資本之立法目的。是獎勵投資條例有關所得稅部分，乃所得稅法之特別法，其因投資而受獎勵之人民之納稅義務，自應以上開獎勵投資條例為主要根據。 1 夫妻雙方如居留國外，分別依法申請投資，並經核准，而均合於上開獎勵投資條例第十七條第一項第一款之規定，雖夫妻之一方因擔任投資事業之董事、監察人或經理人，為經營管理其投資事業，於一課稅年度內在中華民國境內居留一百八十三天，認為應依所得稅法第七條第二項第二款之規定，視同中華民國境內居住之個人而辦理結算申報綜合所得稅，但他方既合獎勵投資條例第十七條第一項第一款規定，即應有單獨享受此項獎勵之權利，其分配之盈餘所得，自應就源扣繳所得稅，不適用結算申報之規定，始合國家獎勵投資之目的。 2 中華民國六十七年之獎勵投資條例施行細則第二十五條第二項規定：「本條例第十七條所稱公司分配之盈餘或合夥人應分配之盈餘所得，依法應由在中華民國境內之個人申報者，不適用免辦結算申報之規定」，意義有欠明晰，致適用此項施行細則，易於導致所得稅法第十五條「納稅義務人之配偶.....有前條各類所得者，應由納稅義務人合併申報課稅」規定之誤用；使分別依法請准投資之夫妻，必須就其投資事業分配之盈餘所得，合併申報 3

所得稅，增加投資人之稅負，與上開獎勵投資條例之立法精神有所不符，惟尚不發生牴觸憲法第十九條之問題。

大法官會議主席　院　長　黃少谷

大法官　林紀東　陳樸生　陳世榮　范馨香

翁岳生　蔣昌煒　梁恒昌　鄭玉波

涂懷瑩　姚瑞光　翟紹先　楊與齡

李鐘聲　馬漢寶　楊建華　楊日然

相關法令

- 憲法第19條(36.01.01)
- 所得稅法第7條第2項第2款、第15條(73.12.30)
- 獎勵投資條例第17條第1項第1款、第2款(63.12.30)
- 獎勵投資條例施行細則第25條第2項(67.08.01)

相關文件

抄蔡０華聲請書

茲依司法院大法官會議法第四條第一項第二款及第六條之規定，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：

行政命令公布之獎勵投資條例施行細則第廿五條第二項：「本條例第十七條所稱公司分配之盈餘或合夥人應分配之盈餘所得，依法應由在中華民國境內之個人申報者，不適用免辦結算申報之規定」違反總統公布之法律，獎勵投資條例第十七條：「非中華民國境內居住之個人及中華民國境內無固定營業場所之營利事業，而有中華民國境內之公司分配與股東之盈餘或合夥應分配之盈餘所得者，依左列規定，扣繳所得稅，不適用所得稅法結算申報之規定」之法律規定，致牴觸中華民國憲法第十九條：「人民有依法律納稅之義務」之規定，該獎勵投資條例施行細則第廿五條第二項之規定無效。

二、事實：

（一）憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實：查憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，聲請人之配偶施０玉依六十七年行為時獎勵投資條例第十七條之規定其在中華民國境內公司所分配之盈餘按規定稅率扣繳所得稅，係依法律盡納稅義

務，同條例同條並規定「不適用所得稅法結算申報之規定」，依中央標準法第十六條規定，獎勵投資條例為特別法，排除所得稅法第十五條及第七十一條結算申報之規定至為明確，乃因獎勵投資條例施行細則第廿五條第二項：「本條例第十七條所稱公司分配之盈餘或合夥人應分配之盈餘所得，依法應由在中華民國境內之個人申報者，不適用免辦結算申報之規定」之規定，反而變成適用所得稅法第十五條及第七十一條結算申報之規定，聲請人憲法第十九條所保障依法律納稅之權利義務遭受不法侵害經依法定程序提起訴訟對於台灣高等法院終局裁判所適用之獎勵投資條例施行細則第廿五條第二項規定，發生有牴觸憲法之疑義，乃請求解釋。

（二）所經過之訴訟程序；聲請人蔡0華與施0玉係屬夫妻，原均居留菲律賓華僑，經依華僑回國投資條例之規定奉 經濟部華僑投資審議委員會核准分別投資華0大飯店股份有限公司及華0商業銀行股份有限公司，蔡0華擔任華0大飯店董事長及華0商業銀行常務董事，因經營管理其投資事業需要，六十七年在中華民國境內居留超過一八三天依所得稅法第七條第一項第二款之規定視同中華民國境內居住之納稅人申報綜合所得稅結算申報時，配偶施0玉投資華0大飯店及華0商業銀行分配之盈餘計二、四四一、七八二元因已分別依獎勵投資條例第十七條之規定扣繳所得稅不適用結算申報之規定，聲請人依法不列入申報乃屬合法之行為，唯稽徵機關根據妻施0玉所得稅資料，依獎勵投資條例施行細則第廿五條第二項規定適用所得稅法第十五條納稅義務人之配偶所得應合併申報之規定認屬短報綜合所得額，移送法院處罰，第一次台北地方法院七十一年度財所字第九五二號刑事裁定處罰（附件二地院裁定書影本）聲請人抗告，台灣省高等法院七十一年度財抗字第三八三號刑事裁定主文：「原裁定撤銷發回台灣台北地方法院」（附件三高院裁定書影本)第二次台北地方法院七十一年度財更一字第一四〇號刑事裁定處罰。（附件四地院裁定書影本）聲請人抗告，台灣高等法院七十一年度財抗字第七四二號刑事裁定主文：「抗告駁回」裁定意旨略稱：「茲應審究者，為抗告人之配偶施0玉為菲律華僑並非中華民國境內居住之個人，其就前開盈餘所得二、四四一、七八二元，業經依行為時獎勵投資條例規定就源扣繳所得稅。唯依同條例施行細則第廿五條第二項之規定應由抗告人合併申報」駁回抗告而告裁判確定。（附件五高院裁定書影本）。

（三）確定終局裁判所適用之法律或命令之名稱及其內容；台灣高等法院第二次裁定同意台北地方法院第二次裁定意旨引據行政院令公布獎勵投資條例施行細則第廿五條第二項：「本條例第十七條所稱公司分配之盈餘或合夥人應分配之盈餘所得，依法應由在中華民國境內之個人申報者，不適用免辦結算申報之規定」（行政命令之施行細則，否定法律本條例第十七條不適用所得稅法結算申報之規定）變更特別法之法律規定而適用所得稅法第十五條：「納稅義務人之配偶，及合於本法第十七條規定得申報減除扶養親屬寬減額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併申報課稅」認應合併申報而不申報短報施0玉之公司盈餘所得，予以處罰，駁回抗告確定。

三、理由：

（一）中華民國憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」即人民依法律納稅，凡不依法律課稅者，即違憲法規定，獎勵投資條例係總統公布之法律，該條例第十七條明定非中華民國境內居住之個人而有中華民國境內之公司分配盈餘就源扣繳所得稅，不適用所得稅法結算申報之規定，旨在獎勵華僑投資簡化納稅義務，聲請人之配偶施0玉為居住菲律賓華僑，依法律規定扣繳所得稅即已依法律納稅。法律既不否定施0玉為菲律賓華僑身份，即應受中華民國憲法第十九條之保障。

（二）台灣高等法院終局裁判竟根據行政院令公布之獎勵投資條例施行細則第廿五條第二項之規定引伸而適用所得稅法第十五條配偶應合併申報課稅之規定，違反法律獎勵投資條例第十七條扣繳所得稅，不適用所得稅法結算申報之規定之特別法規定，行政命令超逾法律，不依法律課稅，牴觸中華民國憲法第十九條規定。

（三）所稱「依法律」即應依獎勵投資條例第十七條規定辦理，查中央標準法第一條：「中央法規之制定，施行適用，修正及廢止，除憲法規定外，依本法之規定」第十六條：「法規對其他法規所規定之同一事項而為特別之規定者，應優先適用之。其他法規修正後，仍應優先適用。」第十一條：「法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律，下級機關訂定之命令不得牴觸上級機關之命令」之規定，則獎勵投資條例第十七條：「非中華民國境內居住之個人及在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，而有由中華民國境內之公司分配與股東之盈餘或合夥人應分配之盈

餘所得者，依左列規定扣繳所得稅，不適用所得稅法結算申報之規定」之規定，係獎勵投資條例對所得稅法第十五條及第七十一條有關之結算申報事項而為特別之規定，應優先適用獎勵投資條例第十七條之規定就源扣繳所得稅，不適用所得稅法結算申報之規定，堪予確認。又行為時獎勵投資條例施行細則第廿五條第二項：「本條例第十七條所稱公司分配盈餘或合夥人應分配之盈餘所得，依法應由在中華民國境內之個人申報者，不適用免辦結算申報之規定」之規定，係行政命令，牴觸母法獎勵投資條例第十七條「不適用所得稅法結算申報申報之規定」，依首揭中央法規標準法第十一條之規定，該命令公布之獎勵投資條例施行細則第廿五條第二項規定無效，以保法律之有效施行。

（四）查六十八年一月十九日修正公布獎勵投資條例增例第十七條之一：「非中非民國境內居住之個人，經依華僑回國投資條例或外國人投資條例核准在中華民國境內投資，並擔任該事業之董事、監察人或經理人者，如因經營或管理其投資事業需要，於一課稅年度內在中華民國境內居留期間超過所得稅法第七條第二項第二款所訂一百八十三天時，其自該事業所分配之股利，得適用前條之規定」。業經配合獎勵華僑投資實際情況修正，修正後聲請人得免辦結算申報，已不發生適用所得稅法第十五條及第七十一條結算申報問題，併提參考。

四、請求解釋

六十七年獎勵投資條例施行細則第廿五條第二項規定，違反法律獎勵投資條例第十七條之規定就源扣繳所得稅，不適用所得稅法結算申報之規定。敬請鈞院賜予解釋該獎勵投資條例施行細則第廿五條第二項規定無效，以重法治。

謹 致

司 法 院

附件：

一、六十七年獎勵投資條例第十七條全文。

二、台北地方法院裁定書影本。

三、台灣高等法院裁定書影本。

四、台北地方法院裁定書影本。

五、台灣高等法院裁定書影本。

聲請人：蔡０華 男 ００歲（民國０年０月００日生)
籍 貫：福建省晉江縣人
職 業：商
中 華 民 國 七十二 年 三 月 十 一 日

聲請書
受文者：司法院秘書處
主 旨：呈報蔡０華六十七年度綜合所得稅行政救濟及司法訴訟經過暨應適用之所得稅法與獎勵投資條例及華僑投資開始日期之證明，請鑒核。
說 明：

一、僑居菲律賓配偶施０玉經經濟部華僑投資審議委員會核准投資華０大飯店股份有限公司及華０商業銀行股份有限公司，六十七年度公司所分配之盈餘經依華僑扣繳所得稅，稽徵機關再予併入蔡０華戶計算課徵六十七年度綜合所得稅并處罰，行政救濟及司法訴訟經過陳述如次：
（１）行政救濟經過；依法申請復查，奉臺北市國稅局（69）財北國稅陸字第〇八三〇三號復查決定：「復查駁回」（附影印本）提起訴願，奉財政部（69）臺財訴第二〇六四一號訴願決定：「訴願駁回」（附影印本）未提行政訴訟而告確定。
（２）司法訴訟經過；臺北地方法院七十一年度財所字第九五二號刑事裁定漏報施０玉所得予以處罰，提起抗告奉臺灣高等法院七十一年度財抗字第三八三號函刑事裁定：「原裁定撤銷發回臺北地方法院」第二次臺北地方法院七十一年度財更一字第一四〇號刑事裁定仍予處罰，再提抗告，奉臺灣高等法院七十一年度財抗字第七四二號刑事裁定：「投告駁回」而告判決確定，以上裁定書影本均已附「解釋憲法聲請書」卷。

二、六十七年度綜合所得稅適用之法律：
（１）適用六十六年七月二十六日 總統令公布獎勵投資條例第十七條規定不適用所得稅法結算申報之規定。

（2）適用六十六年一月三十日 總統令公布修正所得稅法第七十三條規定非中華民國境內居住之個人.....不適用本法第七十一條關於結算申報之規定。

三、華僑投資開始日期證明附經濟部投資審議委員會影本。

四、兼復 72 處秘二字第〇一六一號大函并請 鑒核。

聲請人：蔡 0 華
中華民國七十二年六月十八日