

解釋字號	釋字第247號
解釋公布院令	中華民國 78年10月27日
解釋爭點	申報額在所得額標準以上者，仍得調查、補徵、裁罰之命令違憲？
解釋文	<p>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。</p>
理由書	<p>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。</p> <p>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</p>

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。

大法官會議主席 院長 林洋港

大法官 翁岳生 翟紹先 楊與齡 李鐘聲
楊建華 楊日然 馬漢寶 劉鐵錚
鄭健才 吳 庚 史錫恩 陳瑞堂
張承韜 張特生 李志鵬

意見書、抄本
等文件

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。

相關法令

-  [憲法第19條\(36.01.01\)](#)
-  [所得稅法第80條第2項、第3項\(76.12.30\)](#)
-  [所得稅法第103條\(76.12.30\)](#)
-  [所得稅法第110條\(76.12.30\)](#)
-  [稅捐稽徵法第21條\(68.08.06\)](#)
-  [稅捐稽徵法第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條

營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法第4條

營利事業所得稅結算申報查核準則第2條

財政部（59）台財稅字第23798號令

相關文件

抄高0強聲請書

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」)第五十八條第一至三項規定，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 0 鐸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。

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。行政法院以財政部 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，即使如原判決定所稱，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，尚未經抽查者，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為之規定，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，即以其原申報額為準」，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，應為無效。行政法院適用上述各該行政命令或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，亦為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 0 鐸條機械股份有限公司

代表人：高 0 強

中華民國七十六年三月十二日

行政院決定書 台七十五訴字第一四七三〇號

再訴願人 中〇鐸條機械股份有限公司 (設略)

代表人 高〇強 君

再訴願人因七十年度營利事業所得稅事件，不服財政部台財訴字第七五一〇八四一號訴願決定，提起再訴願，本院決定如下：

主 文 再訴願駁回。

事 實

再訴願人七十年度營利事業所得稅結算申報，原申報所得額新台幣(下同)一九、二二六、六四二.九九元，經原處分機關財政部台北市國稅局查帳結果，核定所得額為二三、七五七、八一七.二二元。再訴願人以該局核定其七十年度所得額增加稅負甚鉅，且其申報之純益率及毛利率已超過七十年度營利事業各業所得額標準，應按其申報之所得額核定云云，申經復查結果，未准變更，再訴願人除執前詞外，並就原料耗用及財產交易損失二部分，向財政部提起訴願。該部訴願決定從程序上駁回其訴願。訴經本院台七十三訴字第一二二八七號再訴願決定，以再訴願人於七十二年七月一日向台北市國稅局城中稽徵所提出之復查申請書，對於原核定不服之項目雖屬欠明，然原處分機關未函請補正，即遽為復查決定，原決定認原料耗用及財產交易損失二部分，不在申請復查之範圍，從程序上駁回其訴願，均不無待酌之處，乃將原決定及原處分均撤銷，由原處分機關究明再訴願人申請復查之具體項目後另為適法之處分。旋再訴願人就原料耗用部分，以其產製之電鍍條，係由鐵線覆蓋多種藥料而成，雖概以重量計算，惟仍有粗細之分，各按產品直徑之大小，使用粗細不同之鐵線，鐵線比重重，而藥料比重輕，因此，某年度較粗之鍍條產銷較多，則該年度鐵線單位耗用量必較高，而藥料單位耗用量則較低，本(七十)年度因市場需要，較粗之鍍條產銷量較高，因此每單位產品鐵線耗用量較上期為高，而每單位產品藥料耗用量則降低，此種變動，純屬正常之情形，原核定就單位耗用量提高之鐵線部分計算超耗，而未考慮相對減少用量之藥料部分，不無違誤云云，連同財產交易損失部分，向原處分機關補呈復查理由。案經原處分機關重為復查決定，除財產交易損失追認七六、二四六.五八元外，至原料耗用部分以再訴願人本(七十)年度申報之所得額雖已超過所得額標準，惟其六十六至六十九年度營利事業所得稅結算申報已連續四年均按書面審查核定，原核定依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規

定，就再訴願人帳簿、文據等有關資料查帳並剔除超耗，並無不妥。次查再訴願人產製之電鍍條原料之耗用，並未經財政部核定該業通常水準，亦無相當同業原料用情形可資比照，依行為時營利事業所得稅結算申報查核準則（以下簡稱查核準則）第五十八條規定，應按上年度核定每公斤產品耗用盤元鐵線及藥料一·〇八三八公斤，核算本年度應耗原料四、四四二、六五六·六公斤，再訴願人申報耗用原料四、五七四、七九七·二公斤，超耗一三二、一四〇·六公斤，每公斤平均單價一七·〇五元，核計超耗二、二五二、九九七·二三元，原核定按原料核退標準計算原料耗用，溢剔超耗四六六、五三五·二二元准予追認，其餘未准變更。再訴願人就原料耗用部分，訴經財政部訴願決定駁回其訴願後，遂復執前詞，向本院提起再訴願。

理 由

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。如不及前項規定標準者，應再個別調查核定之。」為行為時所得稅法第八十條第一項、第二項及第三項所明定。又財政部五十九年台財稅第二三七九八號令規定：「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，係指稽徵機關應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。」所謂「應予調整」者，自係指稽徵機關接到結算申報書後，派員實地調查，如申報之所得額已達各該業所得額標準，則依查核準則及有關法令之規定，予以書面審查並分析比較核定，免再通知提供帳簿憑證查核，如分析比較結果，原申報構成所得額之項目及數額與查核準則及有關法令規定不符者，應依法予以剔除、減少或增加（參考行政法院七十四年度判字第三一五號判決）。本件再訴願人申報之所得額雖達到該業所得額標準，惟稽徵機關仍可以書面審查並分析比較核定，如分析比較結果與查核準則及有關法令規定不符者，仍應依法予以調整。次查再訴願人係電鍍條之製造商，本年度平時對產品、人工、製造費用等未作成紀錄，無內部憑證可稽，亦未編有生產通知單及按月編製成本計算表，無法根據有關

帳證文據核認其原料耗用，業經原處分機關查明，載於調查報告書可按，復為再訴願人所不爭執。該業又乏同業原料耗用之通常水準，亦無相當之同業可資比照，原處分機關乃按再訴願人上期核定情形核定其原料耗用並剔除超耗，與行為時查核準則第五十八條第一項、第二項及第三項之規定，並無不合。而再訴願人產製之電鍍條，係以鐵線覆蓋多種藥料而成，鍍條有粗細之分，鍍條粗者則鐵線單位耗用量較高，藥料耗用量較低，鍍條細者鐵線耗用量較低，藥料耗用量則較高，再訴願人本年度產製之鍍條粗者較多，則鐵線耗用量較上年度高，藥料較上年度低，若以本年度鐵線及藥料各單位耗用量與上年度鐵線及藥料各單位耗用量比較，即使將鐵線超耗量折減藥料短耗量，其總超耗量將更大，原處分機關乃以上年度申報鐵線及藥料耗用量併合計算（見復查報告第五頁），已就鐵線及藥料耗用量增減情事予以考慮。所訴核無足採，原處分及原決定均應予以維持。據上論結，本件再訴願為無理由，爰依訴願法第十九條前段及第二十七條決定如主文。

院長 俞國華

中 華 民 國 七 十 五 年 七 月 十 二 日 發
出

行政法院判決 七十五年度判字第貳壹柒陸號

原 告 中 0 鍍條機械股份有限公司 （設略）

代 表 人 高 0 強 （住略）

被告機關 財政部台北市國稅局

上原告因七十年營利事業所得稅事件，不服行政院中華民國七十五年七月十二日台七十五訴字第一四七三 0 號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告七十年度營利事業所得稅結算申報，原申報所得額新台幣（下同）一九、二二六、六四二·九九元，經被告機關查帳結果，核定所得額為二三、七五七、八一七·二二元，原告不服，申經復查，未准變更，原告除執前詞外，並就原料耗用及財產交易損失二部分，向財政部提起訴願。該部訴願決定從程序上駁回其訴願。訴經行政院台七十三訴字第一二二八七號再訴願決定，以原告於七十二年七月一日向台北市國稅局城中稽徵所提出之復查申請書，對於原核定不服之項目雖屬欠明，然被告機關未函請補正，即遽為復查決定，原決定認原料耗用及財產交易損失二部分，不在申請復查之範圍，從程序上駁回其訴願，均不無待酌之處，乃將原決定及原處分均撤銷，由原處分機關究明原告申請復查之具體項目後另為適法之處分。旋由原告連同財產交易損失部分，向被告機關補呈復查理由，經被告機關重為復查決定，除財產交易損失追認七六、二四六·五八元外，對原料耗用部分，以原核定按原料核退標準計算原料耗用，溢剔超耗四六六、五三五·二二元，准予追認，其餘未准變更，原告就原料耗用部分仍不服，提起訴願再訴願，均遭決定駁回，乃提起行政訴訟，茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨略謂：查所得稅第八十條第三項前段，係稽徵機關派員調查核定其所得額及應納稅額之基本規定，而其後段則為補充規定，故僅於基本規定無可適用時，始可適用補充規定。而「營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法」及「營利事業所得稅結算申報查核準則」均屬行政命令，因此，該抽查辦法第三、四條及查核準則第五十八條第三項規定，對於申報所得額在同業所得額之標準以上者，亦予適用，與上述所得稅法之規定，即有牴觸。原告產製之鐸條，主管機關訂頒之所得額標準，七十一年度為百分之九，七十年度以前百分之九，原告申報為百分之十三·三三，已超過同業所得額標準之上，應無再適用個別調查核定之餘地。再就原處分及決定認定事實矛盾之情形而，原處分及決定既認定本年度耗用之盤元鐵線量較高，藥量耗用較低，則其鐵線比重高於藥材總耗用量將更大，被告機關何以仍按上年度申報之鐵線及藥料耗用量併合計算，實屬自相矛盾，不無違法，應請撤銷原處分及一再訴願決定等語。

被告機關答辯意旨略謂：查本件原告申報之所得額，雖達到該業所得額標準，惟稽徵機關仍可以書面審查，並分析比較核定，如其與有關法令規定不符者，仍應依法予以調整。且原告係電鍍條之製造商，無法依其帳證文據核認其原料耗用，而該業又無同業原料耗用之通常水準，亦無相當之同業，可資比照，原處分乃依其上年度核定情形，核定其原料耗用，並剔除其超耗之原料，應無不合。又原告產製之電鍍條，係以鐵線覆蓋多種藥料而成，鍍條有粗細之分，鍍條粗者，則鐵線單位耗用量高，藥量耗用量低，鍍條細者，鐵線耗用低，藥料耗用量則高。而其耗用量之多少，均係以重量（公斤）為計算單位，並非以體積（立方公尺）為計算單位，故鐵線與藥料之比重，雖不相同，但其對本案原料耗用及超耗之計算，並無影響。因原告本年度製之鍍條，粗者較多，故其鐵線耗量，較上年度高，藥料耗量，較上年度低，如以兩年度之耗量比較，其本年度之鐵線超耗量折減其藥量短耗量，其總超量將更大，原處分以其上年度申報鐵線及藥料合併計算，已就其鐵線及藥料耗用之增減情形，予以考慮，對原告並無不利，其訴非有理由，請予駁回等語。

理 由

按營利事業所得稅之稽徵及調查，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此項規定標準以上者，即以其申報額為準核定之，如不及此項規定標準者，應再個別調查核定之，此觀諸行為時所得稅法第八十條第一條至第三項之規定甚明。又此所謂營利事業（即納稅義務人）申報之所得額，達各該業得額標準，即以其原申報額核定之者，係指稽徵機關應就各該業當期營利事業所得稅結算申報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，予以書面審核結果，其原申報所得額之項目及數額，並無不合者，免再通知提供帳簿憑證查核。如其申報所得額之項目及數額均與該查核準則及有關法令之規定不符者，仍應依法予以剔除或增減。至營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額所得稅法第二十四條第一項定有明文。又製造業經設置原料、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。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，此行為時為 營利事業所得稅結算申報查核準則（六十五年二月十日財政部發布）第五十八條第一項至第三項所明定。卷查本件原七十年度營利事業所得稅結算申報之所得額，雖已超過該業所得額標準以上，參照行為時 所得稅法第八十條第三項規定，固應以其原申報額為準，核定其所得額及應納稅額，惟查原告六十六年至六十九年度之營利事業所得稅結 算申報，已連續四年，均係以書面審查核定，而原告本年度申報之純 益率為百分之十三·三三，較其上年度核定之純益率百分之二 0·二，相差甚多，凡此情形，乃為兩造所不爭執。是原告申報之所得 額，即令已超過該業所得標準以上，然其本年度申報所得額之有關損 益項目及數額，與該查核準則及有關法令之規定，是否相符，即非無 疑問，被告機關因而就其帳簿文據及有關資料，予以實地查核，並剔除其原料超耗二、七一九、五三二·四五元，於法難謂無據。原告指 其申報之所得額，已達該業所得額標準以上，即應按其申報之所得額 核定，不得再調查核定云云，自非可採。否則，如原告申報之所得 額，只須已達該業所得額之標準，即可任意為之，不必據實申報，而 稽徵機關亦不得再對其調查審核，參照行為時所得稅法第八十條之規 定，顯非其立法本旨。次查原告係電鍍條之製造商，該年度內，平時 對其產品、人工及製造費用等，未作成紀錄，無內部憑證可稽，亦未 編有生產日報表、生產通知單及成本計算表，故對其原料之耗用，無 法根據其有關帳證文據，核實認定。而該業又無同業耗用之通常水 準，及相當之同業可資比照，因此，被告機關乃參照上述查核準則第 五十八條規定，按原告上年度核定情形，核定其原料耗用量，並剔除 其超耗之部分，亦屬適當。核其與行為時所得稅法第八十條第三項之 適用，尤不能謂其有何牴觸，另據被告機關指陳，原告產製之電鍍 條，係以鐵線覆蓋多種藥料而成，鍍條有粗細之分，鍍條粗者鐵線單 位耗用量較高，藥料耗用量較低，鍍條細者，鐵線耗用量低，藥料耗 用量則較高。原告本年度產製之鍍

條粗者較多，則鐵線耗用量較上年度高，藥料耗用量較上年度低，若以本年度鐵線及藥料各單位耗用量與上年度鐵條及藥料各單位耗用量比較，即使將鐵線超耗量折減藥料短耗量，其總超耗量將更大，被告機關以上年度申報鐵線及藥料合併計算，已就鐵線及藥料耗用量，加以斟酌。且本件產品及耗料均以重量（公斤）為單位，並非以體積計算，若以體積計算，容或一立方公尺之鐵線較一立方公尺之藥料為重，但以重量計算，一公斤線線之重量等於一公斤藥料之重量。故以重量（公斤）為耗料之計算單位，而產品亦以重量（公斤）為計算單位，是以鐵線與藥料之比重雖不相同，然對本案計算原料之耗用及超耗，並無影響。又如鐵線每公斤平均單價為一六·五六元，藥料每公斤單價一八·四六元，兩者平均單價相差一·九〇元，若以鐵線單位耗用量較上年度高〇·〇七公斤，以平均單價一六·五六元計算，則每單位產品鐵線多超耗一·一六元，而藥料少耗〇·〇三公斤，以平均單價一八·四六元計算，則少耗〇·五五元，兩者相差達〇·六一元，本期生產電鍍條四、〇八五、一四八公斤，計多超耗二、四九一、九四〇·二八元。足證被告機關對鐵線與藥料比例之變動及其比重單位差異之事實，均予考慮，始按上年度申報鐵線及藥料耗用量合併計算，對原告並無不利之處等情，被告機關在答辯狀內，已敘列甚詳，原告對之亦不爭執，自非不可採信。則依前開有關法規之規定，原處分並無違誤。一再訴願決定，遞予維持，亦無不合。原告起訴意旨，誤解法意，持以爭執，難認為有理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟第二十六條後段，判決如主文。

中 華 民 國 七 十 五 年 十 一 月 二 十 八 日