

解釋字號	釋字第377號
解釋公布院令	中華民國 84年03月31日
解釋爭點	財政部就一次補發之薪金，依給付日課稅之函釋違憲？
解釋文	<p>個人所得之歸屬年度，依所得稅法第十四條及第八十八條規定並參照第七十六條之一第一項之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。財政部賦稅署六十年六月二日台稅一發字第三六八號箋函關於納稅義務人因案停職後，於復職時服務機關一次補發其停職期間之薪金，應以實際給付之日期為準，按實際給付之總額，課徵綜合所得稅之釋示，符合上開所得稅法之意旨，與憲法尚無牴觸。<sup>1</sup></p>
理由書	<p>認定所得歸屬年度有收付實現制與權責發生制之分，無論何種制度均利弊互見，如何採擇，為立法裁量問題。歷次修正之所得稅法關於個人所得稅之課徵均未如營利事業所得採權責發生制為原則（見中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第二十二條），乃以個人所得實際取得之日期為準，即所謂收付實現制，此就同法第十四條第一項：個人綜合所得總額，以其全年各類所得合併計算之；第八十八條第一項：納稅義務人有各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法扣取稅款並繳納之，又第七十六條之一第一項對於公司未分配盈餘歸戶，按其歸戶年度稅率課徵所得稅，而不問其實際取得日期之例外規定，對照以觀，甚為明顯。是故個人綜合所得稅之課徵係以年度所得之實現與否為準，凡已收取現金或替代現金之報價均為核課對象，若因法律或事實上之原因而未能收取者，即屬所得尚未實現，則不列計在內。財政部賦稅署六十年六月二日台稅一發字第三六八號箋函稱：「查所得之所屬年度，應以實際給付之日期為準，納稅義務人因案停職後，於復職時服務機關一次補發其停職期間之薪金，自應以實際給付之日期為準，按實際給付之總額，合併補發年度課徵綜合所得稅」，符合上述意旨，與憲法尚無牴觸。至於公務員因法定原因停職，於停職間，又未支領待遇或生活津貼者，復職時一次補發停職期間之俸給，與納稅義務人得依己意變動其所得給付時間之情形不同，此種所得係由長<sup>1</sup></p>

期累積形成，宜否於取得年度一次按全額課稅，應於所得稅法修正時予以檢討，併予指明。

大法官會議主席 院長 施啟揚

大法官 翁岳生 劉鐵錚 吳 庚 王和雄

王澤鑑 林永謀 林國賢 施文森

城仲模 孫森焱 陳計男 曾華松

董翔飛 楊慧英 戴東雄 蘇俊雄

意見書、抄本  
等文件

不同意見書：大法官 劉鐵錚

關於公務員因法定原因停職，於復職時由服務機關一次補發停職數年期間之俸給，其綜合所得稅究應如何課徵？財政部賦稅署六十年六月二日台稅一發字第三六八號箋函謂：「查所得之所屬年度，應以實際給付之日期為準，納稅義務人因案停職後，於復職時服務機關一次補發其停職期間之薪金，自應以實際給付之日期為準，按實際給付之總額，合併補發年度課徵綜合所得稅」，本席認為上述釋示，違背所得稅法之立法意旨，對納稅義務人造成極不公平之結果，牴觸憲法有關保障人民權利之規定，依同法第一百七十二條，應為無效之解釋。茲說明理由於后：

一、從公務員俸給性質言：

關於個人綜合所得稅之課徵，所得稅法並無明文採取收付實現制，不過係就相關條文綜合以觀，所得之推論而已。此在通常情形，就課徵個人綜合所得稅而言，固有稽徵之便利，防止納稅義務人規避稅課，同時也不致增加個人納稅負擔，應無爭論。惟公務員薪資所得，與其他所得，在性質上大不相同，其不僅為公務員每年賴以維持生活之所得，且具有固定性、經常性、週期性發生之特質，政府機關有完整之會計、審計帳簿，稽徵機關對所得發生年度，殆無認定上之困難，不致引起爭議，補行核課也無任何困難可言，與納稅義務人得依己意變動其所得給付時間之情形，難以相提並論。將公務員數年薪金所得，合併補發年度課徵綜合所得稅，實不無曲解所得稅法第十四條「全年薪資所得」之真義；況補發公務員停職期間之俸給，原有法律上之依據，公務員懲戒法第六條即規定：「... 應許復職，並補給其停職期間之俸給。」其中「補給」、「停職期間之俸給」，辭義明確。一次給付之總額，不過係停職期間各年度俸給之補發而已，何以不准納稅義務人補行辦理停職期間各年度綜合所得稅之申報，而必按實際給付之日期，按實際給付之總額，合併補發年度課徵綜合所得稅？其實，所得稅法本身，對納稅義務人基於過去長期勞務，累積一次取得之所得，已經認定一次全部課徵其綜合所得稅為不公平、有失合理，但將其區分數年度所得，分別課徵，又有認定上之困難，因而於第十四條第三項明文規定：「個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得、一次給付之養老金、退休金、贍養費、受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬，及因耕地出租人收回耕地而依平均地權條例第七十七條規定，給予之補償等變動所得，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免

稅」；是則對照以觀，就補發公務員停職數年期間之薪金，一次課徵其綜合所得稅之賦稅署釋示，豈不有欠公道，盡失所得稅法公平合理之立法精神乎！抑有進者，補發公務員停職期間之薪金，雖也屬過去長期服務之累積所得，但並無區分年度所得認定上之困難，基於所得稅法第十四條第三項規定之相同法理，不得一次全部課徵其綜合所得稅，毋寧為必然之結論，而承認納稅義務人得補行辦理各年度所得稅之申報，始為符合所得稅法立法意旨之當然解釋也。

二、從憲法、法律保障人民權利規定言：

憲法第十五條明文保障人民之生存權。所謂生存權，係國民要求國家保障其生存之權利，國家非僅消極的不加侵害而已，且應積極的為各種行為，使國民均能享受健康與文化的生活，而保障人民最低生活，尤為國家責無旁貸之責任。所得稅法固為國家向人民徵收所得稅之依據，但也部分落實憲法保障人民生存權之理念，其規定納稅義務人於年度所得中享有減除免稅額、標準扣除額、薪資所得特別扣除額等，即為維持人民最低生活之必要措施；另為符合社會正義，達成課稅實質平等，而有課稅級距及累進稅率之規定。故個人綜合所得稅，應就年度個人所得總額減除免稅額及各項扣除額之綜合所得淨額課徵之，若採賦稅署前述函釋，則對因法定原因，未能於薪金發生各年度取得薪資者，即無法扣除各該年度之免稅額及各項扣除額於先；對一次補發停職數年期間之薪金，又合併補發年度課徵綜合所得稅，致該稽徵年度之所得總額及所得淨額提高數倍，因而又必須適用高課稅級距及高累進稅率於後，不僅剝奪納稅義務人依所得稅法原可享有之各項權利，且扭曲適用高累進稅率，根本不符所得稅法課稅公平原則，嚴重侵害納稅義務人受憲法保障之生存權。爰為此不同意見書。

## 相關法令

-  [所得稅法第14條\(84.01.27\)](#)
-  [所得稅法第22條\(84.01.27\)](#)
-  [所得稅法第76條之1第1項\(84.01.27\)](#)
-  [所得稅法第88條\(84.01.27\)](#)

財政

部賦稅署 ( 60 ) 台稅一發字第368號箋函

## 相關文件

抄吳O澤聲請書

受文者：司法院

案由：為聲請人受行政法院八十二年度判字第二三二六號確定判決，其適用違憲行政命令之結果，違反憲法第七條、第十五條、第十九條及第一百七十二條規定，侵害聲請人受憲法保障之依法平等納稅權義及其他權利，茲依司法院大法官審理案件法第五條

第一項第二款規定聲請大院大法官會議解釋前揭行政院判決所引用之財政部賦稅署六十年六月二日台稅一發字第三六八號箋函牴觸憲法之疑義。

說明：

#### 一、聲請解釋憲法之目的：

按憲法第十九條：「人民有依法律納稅之義務。」亦即人民有僅依法律納稅的權利，任何課稅如無法律的依據，或逾越法律的範圍，人民即無繳納之義務，即所謂租稅法律主義；又中華民國人民在法律上一律平等亦係憲法所保障之權利。財政部賦稅署六十年六月二日台稅一發字第三六八號箋函：「查所得之所屬年度，應以實際給付之日期為準，納稅義務人因案停職後，於復職時服務機關一次補發其停職期間之薪金，自應以實際給付之日期為準，按實際給付之總額，合併補發年度課徵綜合所得稅。」該財政部賦稅署函釋曲解所得稅法之規定，擅自增加法律所定人民納稅之義務，視憲法租稅法律主義若無睹，並造成人民賦稅義務之不公平，已嚴重侵及人民於憲法上所保障之權利，依憲法第一百七十二條應屬無效，聲請人為提出本件釋憲聲請。

#### 二、疑義之性質與經過及涉及之憲法條文：

##### (一) 疑義之經過

緣聲請人服務於財政部基隆關，於民國七十四年七月因案停職，並於七十九年九月依法復職，停職期間之薪資係於七十九年度一次補發，合計新台幣（下同）七九四、二六五元，其中七十九年度實際薪資為三二一、〇一〇元（附件一）。聲請人於七十九年度綜合所得稅結算申報時，以該年度實際薪資所得三二一、〇一〇元辦理申報，財政部台北市國稅局竟核定以補發之其他年度（七十四至七十八）薪資為七十九年薪資所得，併課七十九年度綜合所得稅。聲請人不服台北市國稅局是項核定，依法申請復查，台北市國稅局於八十一年十一月二十日以財北國稅法字第三四〇六七號決定書（附件二）維持原核定。聲請人復分別向財政部、行政院提起訴願、再訴願，分別經財政部八十二台財訴字第八二一九〇二四五二號決定書（附件三）、行政院台八十二訴字第二七〇七三號決定書（附件四）駁回訴願、再訴願。聲請人

認復查決定、訴願決定及再訴願決定引用財政部賦稅署六十年六月二日台稅一發字第三六八號箋函，適用法律均顯有違誤，並有違憲法租稅法律主義及租稅平等原則，乃於法定期間，依法提起行政訴訟。惟行政法院於八十二年度判字第二三二六號判決（附件五），認凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得，為薪資所得，應合併計算個人綜合所得總額課徵綜合所得稅，所得稅法第十三條及第十四條第一項第三類定有明文，而財政部賦稅署為中央賦稅主管機關，基於職權所為之函釋，以為綜合所得稅結算申報及調查、審核之準據，與所得稅法之規定並無牴觸，亦與憲法租稅法律主義及租稅平等原則無違，而駁回聲請人之訴確定在案，致聲請人無法減除七十四至七十八年度的免稅額及扣除額，並因累積各年度所得而適用較高之累進稅率，侵害聲請人受憲法所保障之權利。

#### （二）涉及之憲法條文：

按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，係指人民納稅之義務應由法律明文規定，且納稅及免稅之範圍均應由法律明文規定，行政主管機關基於職權對於稅法所為之解釋，若涉及法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及時期者，即應謹守法律所定之範圍，不得增加人民納稅之義務，否則即難謂與憲法租稅法律主義之意旨無違。另憲法第七條保障人民依法律平等納稅之權利，人民處於相同的狀況，具有相同的課稅原因事實時，國家若無合於憲法第二十三條所列之各項原因，即不得為差別性的課稅待遇，否則即與租稅平等原則有違。又人民生存權亦為憲法第十五條所保障，薪資所得為人民據為維持日常生活的所得，因此所得稅法規定個人綜合所得淨額之計算，除減除免稅額及其他一般扣除額外，尚可減除薪資所得特別扣除額，其目的即在於維持人民一定之生活水準，以實現憲法第十五條保障人民生存權的目的。系爭財政部賦稅署函釋，違法增加人民賦稅的義務，不僅造成賦稅不公平，且排除人民申報所得淨額可減除薪資所得特別扣除額規定的適用，侵及人民受憲法保障之生存權，有牴觸憲法第七條、第十五條、第十九條、第二十三條及第一百七十二條之疑義。

### 三、聲請釋憲之理由及聲請人之立場與見解：

（一）司法院大法官會議釋字第二一六號解釋：「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律釋示之行政命令，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。」本件系爭財政部賦稅署函釋，經行政法院於其判決上引用，侵及聲請人於憲法上所受保障之權利，因此聲請人謹依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款提出本件釋憲聲請，先此敘明。

(二) 系爭財政部賦稅署箋函違反憲法第十九條租稅法律主義。按所得稅法第十三條及第十四條第一項第三類固規定，凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得，為薪資所得，應合併計算個人綜合所得總額課徵綜合所得稅；又稅捐稽徵機關就課稅原因事實之認定方法所為之指示，如僅關於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，屬事實認定問題而不屬於租稅法律主義之範圍，亦為大院大法官會議釋字第二一七號解釋所示意旨。惟若稅捐稽徵機關對於稅法所為之函釋，已與經驗法則背離，增加人民租稅義務，而失公平合理性時，即難謂與租稅法律主義無違背。查系爭財政部賦稅署函釋，係採「收付實現制」判斷薪資所得，收付實現制雖為判定所得時間之一般性原則，惟所得稅法中並無採取收付實現制之規定，因此稅捐稽徵機關在認定課稅原因事實時，是否可採收付實現制來判斷，應依該項所得之性質是否適於收付實現制而定。若該項所得屬「非經常性」、「非固定性」，為便利所得稅結算申報及調查、審核，及防止納稅義務人規避稅課，採收付實現制不致增加人民租稅負擔，尚屬公平合理，惟「薪資所得」與其他所得在性質上大不相同，一般薪資所得係「固定性」、「經常性」、「週期性」發生，稽徵機關對於所得發生年度殆無認定上的困難，尤其是公務人員俸給所得，更有公務人員俸給法之規範，幾不可能發生所得年度不清楚的爭議，因此任何年度薪資所得之計算，應以該年度發生者為準，若該年度薪資因故未能於發生年度內實現，則應准人民於實現時補申報於各該年度所得中，並分別減除免稅額及各項扣除額。聲請人七十九年度實際薪資所得僅有三二一、〇一〇元，其餘四七三、二五五元係補發七十四至七十八年度之薪資，有財政部基隆關 基總福字第〇〇八號證明書可憑，事實極為明

確，各該機關竟依系爭違憲之函釋而違背經驗法則認定聲請人七十九年度所得為七九四、二六五元，並不准聲請人減除七十四至七十八年度之免稅額與扣除額，致使聲請人七十九年度所得淨額提高，適用較高之累進稅率，系爭函釋非僅就租稅原因事實之認定方法而為指示，實已逾越法律範圍，增加聲請人之稅賦負擔，確已牴觸憲法租稅法律主義之精神。

（三）爭財政部賦稅署函釋違反憲法第七條平等保障原則。

按綜合所得稅之課徵，並非採固定單一稅率，而定有課稅級距及累進稅率，依年度所得之多寡，而有不同的稅率，若採系爭財政部賦稅署函釋計算年度薪資所得，將會使相同情況下，相同薪資之二人，僅因薪資所得確實實現日期之不同，而該等原因又非其所能控制者，產生不同的稅課，實有違租稅平等原則。況個人綜合所得稅，應就年度個人所得總額減除免稅額及各項扣除額後之綜合所得淨額計徵之，若採收付實現制於薪資所得上，則因故未能於薪資發生當年度取得薪資者，即無法扣除該年度之免稅額及各項扣除額，尤其是「薪資所得特別扣除額」，不但造成稅賦課徵之不公，且嚴重影響人民生活品質，自難謂無違反憲法第七條平等保障原則。關於課稅是否符合平等保障原則，應從「社會公平負擔」的角度來觀察，亦即應考慮納稅義務人的「給付能力」，具有相同給付能力者給予相同的租稅待遇，較高給付能力者則課以較高的租稅義務，而僅從「稽徵便利性」考量所為之差異性租稅待遇，即難謂有任何憲法上的「實質正當性」。系爭函釋，雖便利稅捐稽徵機關稽徵程序，惟欠缺憲法上實質正當理由，即對具有相同給付能力的納稅義務人課以不同的稅捐義務，與憲法保障人民租稅平等的意旨有違，實已至明。聲請人因冤抑而受停職處分，嗣後沈冤昭雪又遭稽徵機關加重租稅負擔，本件聲請人實質所受財產之不利益，雖僅區區數萬元，惟此涉及全國公務人員是否得受憲法平等保障之待遇，乃提出本件釋憲聲請。否則，公務員因案停職，不僅名譽已遭受嚴重傷害，嗣後更要受不公平的稅課待遇，實無異「第二次傷害」。

（四）系爭財政部賦稅署函釋違反憲法第十五條侵害人民生存權。

按所得稅法為保障人民最低生活水準，以實現憲法第十五條保障人民生存權之規定，規定有免稅額及各種扣除額。聲請人於七十四年七月因案停職後，不僅須靠積蓄維持生活，且時有匱乏而需賴借貸維生，復職後所補發之薪資所得竟遭台北市國稅局併入七

十九年度課徵綜合所得稅，除因所得淨額高而適用高稅率外，且無法扣除七十四年至七十八年之免稅額及各項扣除額，不僅惡化聲請人在憲法上所受平等保障的地位，且剝奪聲請人依所得稅法減除免稅額及各項扣除額的權利，影響聲請人生活至鉅，並已侵及聲請人受憲法保障之生存權。聲請人於申請復查、訴願、再訴願乃至行政訴訟程序，一再請求准許聲請人補行辦理七十四年至七十八年度綜合所得稅之申報，並分別減除免稅額及扣除額，或在七十九年度綜合所得稅申報案內，追認以往年度之免稅額及各項扣除額，尤其是薪資所得特別扣除額，均遭各該機關引用系爭財政部賦稅署函釋駁回，侵及聲請人受憲法保障之生存權及平等納稅之權利。

(五) 綜前所述，財政部賦稅署六十年六月二日台稅一發字第三六八號箋函，確已牴觸憲法，不法侵害人民於憲法上所受保障之權利。命令與憲法牴觸者無效，憲法第一百七十二條定有明文，因此聲請人爰請大院大法官會議解釋宣告該財政部賦稅署箋函無效。

#### 四、關係文件之名稱及件數：

(一) 附件一：財政部基隆關(80)基總福字第〇〇八號證明書乙書。

(二) 附件二：財政部台北市國稅局(81)財北國稅法字第三四〇六七號復查決定書乙份。

(三) 附件三：財政部八十二台財訴字第八二一九〇二四五二號決定書乙份。

(四) 附件四：行政院台八十二訴字第二七〇七三號決定書乙份。

(五) 附件五：行政法院八十二年度判字第二三二六號判決書乙份。

另附委任書乙份。

聲請人：吳〇澤

代理人：環宇法律事務所

梁開天律師

吳上律師

中華民國八十二年十二月八日

附件五：行政法院判決八十二年度判字第二三二六號

原告 吳〇澤

被告 財政部台北市國稅局

右當事人間因綜合所得稅事件，原告不服行政院中華民國八十二年七月二十八日台八十二訴字第二七〇七三號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：主文原告之訴駁回。

#### 事實

緣原告七十九年度綜合所得稅結算申報，關於薪資所得部分，不服被告之初查核定，申經復查結果，未准變更，提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，遂提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨如次：原告起訴意旨略謂：一、本件被告是項核定係依行政命令、函釋，其無任何法律依據，違背憲法租稅法律主義及租稅平等原則。二、被告核定原告七十九年薪資所得為新台幣（下同）七九四、二六五元，復查結果亦予維持，一再訴願決定，亦予以駁回，無非係以下列理由：（一）按「...，查綜合所得稅之課徵，係以收付實現制為原則；所得所屬年度之認定，應以實際取得日期為準，」為財政部六十年十二月二十二日台財稅字第三九九二〇號令所明定，本件系爭薪資所得七九四、二六五元為原告於七十九年度所取得，因此原核定並無不合。（二）又財政部賦稅署六十年六月二日台稅一發字第三六八號箋函：「查所得之所屬年度，應以實際給付之日期為準，納稅義務人因案停職後，於復職時服務機關一次補發其停職期間之薪金，自應以實際給付之日期為準，按實際給付之總額，合併補發年度課徵綜合所得稅」。三、惟查憲法第十九條：「人民有依法律納稅之義務」，亦即人民有僅依法律納稅的權利，任何課稅如無法律的依據，或逾越法律的範圍，人民即無繳納之義務，即所謂租稅法律主義。本件行為時所得稅法第十三條及第十四條第一項第三類固規定，凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得，為薪資所得；應合併計算個人綜合所得總額課徵綜合所得稅；但並無以「收付實現制」判斷薪資所得之規定，行政機關所據之行政命

令、函釋實已逾越所得稅法本身之規定且毫無任何合理基礎，其違法損害人民之權利，至臻明確，茲分述如后：（一）查財政部六十年十二月二十二日台財稅字第三九九〇二號令，雖指出綜合所得稅之課徵，係以收付實現制為「原則」，但既為原則，則必須該項所得在性質上適於以收付實現制計算者為限。按「薪資所得」與其他所得在性質上大不相同，薪資所得係「固定性」、「經常性」、「週期性」發生，且為一般人民據為維持日常生活的所需，因此任何年度薪資所得之計算，應以該年度發生者為準，若該年度薪資所得未能於發生年度實現，則應於收付實現時補申報於該年度所得，並分別扣除免稅額及扶養親屬寬減額，以維課稅之公平性，故原告主張本件並不適用該「原則」。（二）於薪資所得上採用收付實現制，有違憲法平等保障原則。按綜合所得稅之課徵，並非固定單一稅率，而定有課稅級距及累進稅率，依所得之多寡，而有不同之稅率，若以收付實現制計算年度薪資所得，將會使相同情況下，相同薪資之二人，產生不同的稅課，試舉一例，說明如下：設甲乙二人薪資所得相同，無扶養親屬，年收入三十六萬元，甲因故於七十九年度薪資未能現實取得，而於八十年度補發，若以免稅額六萬元計算，在收付實現制下，則甲於七十九年、八十年度應付稅款為六萬四千八百元，而乙於七十九年、八十年度僅課三萬六千元。（三）又查個人之綜合所得稅，應就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之，該項免稅額及扣除額之目的即在維持民眾生活之最低水準，若採收付實現制於薪資所得上，則因故未能於薪資發生當年度取得薪資者，即無法扣除該年度之免稅額及扣除額，亦造成稅賦之不公，且嚴重影響人民生活品質。四、本件原告於七十九年度實際薪資所得僅三二一、〇一〇元，被告竟以七十四至七十八年度補發之薪資併予核定七十九年度之薪資所得，依前所述，即知該處分已違法侵害原告之權利，應予撤銷，應准原告補行辦理七十四至七十八年度之申報，並分別扣除免稅額及扶養親屬寬減額，或在七十九年度綜合所得稅申報案內，追認以往年度之免稅額及寬減額予以扣除計算。為此提起本訴，請將再訴願決定、訴願決定及原處分均撤銷，以明法治真義，並保人民依法平等納稅之權利等語。

被告答辯意旨略謂：一、按「凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得，為薪資所得，應合併計算個人綜合所得總額課徵綜合所得稅」為行為時所得稅法第十三條及第十四條

第一項第三類所明定。又「所得之所屬年度，應以實際給付之日期為準，納稅義務人因案停職後，於復職時，服務機關一次補發其停職期間之薪資，自應以實際給付之日期為準，按實際給付之總額，合併補發年度課徵綜合所得稅。」復經財政部賦稅署六十年六月二日台稅一發字第三六八號箋函釋示有案。本件經查系爭薪資所得七九四、二六五元雖包含原告七十四年七月至七十九年九月停職期間之薪金，惟其係於七十九年度取得，有財政部基隆關填報之薪資扣繳憑單及(80)基總福字第〇〇八號證明書可稽，被告將該筆薪資所得總額併課原告七十九年度綜合所得稅，徵諸首揭法條函釋規定，並無不合。至所訴系爭薪資所得應歸列實際發生所得之年度，以及應准其將七十四至七十八年度之撫養親屬免稅額合併列報七十九年度之撫養親屬免稅額乙節，於法無據，並不足採。二、綜上論述，原處分並無違誤，請駁回原告之訴等語。

#### 理由

按凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得，為薪資所得，應合併計算個人綜合所得總額課徵綜合所得稅，行為時所得稅法第十三條及第十四條第一項第三類定有明文。又所得之所屬年度，應以實際給付之日期為準，納稅義務人因案停職後，於復職時服務機關一次補發其停職期間之薪金，自應以實際給付之日期為準，按實際給付之總額，合併補發年度課徵綜合所得稅，復經財政部賦稅署六十年六月二日台稅一發字第三六八號箋函釋示有案。本件原告七十九年度綜合所得稅結算申報，於薪資所得項下列報其取自財政部基隆關之所得額為三二一、〇一〇元，並註明扣繳憑單給付總額七九四、二六五元，係含七十四至七十九年度所得(見原處分卷內綜合所得稅結算申報書)。被告原核定以其薪資所得總額七九四、二六五元之實際給付年度為七十九年，乃按全數併計其七十九年度綜合所得課稅。原告以系爭薪資所得七九四、二六五元，雖係於七十九年度給付，惟實屬七十四至七十九年度之所得，其中屬七十九年度之薪資僅為三二一、〇一〇元，原查未分年度認定課稅，有欠公平，且與事實不符云云，申經復查決定，以系爭薪資所得七九四、二六五元係原告於七十九年度所取得，有財政部基隆關(80)基總福字第〇〇八號證明書可按，且為原告所不爭，原核定將之全數列為原告七十九年度所得課稅，並無不合，仍未准變更，揆諸首揭法條規定及財政部賦稅署函釋，並無違誤。原告訴稱憲法第十九條規定

「人民有依法律納稅之義務」，亦即人民有僅依法律納稅的權利，任何課稅如無法律的依據，或逾越法律的範圍，人民即無繳納之義務，即所謂租稅法律主義。本件行為時所得稅法第十三條及第十四條第一項第三類固規定，凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得，為薪資所得，應合併計算個人綜合所得總額課徵綜合所得稅；但並無以「收付實現制」判斷薪資所得之規定，原處分及一再訴願決定所據之行政命令、函釋實已逾越所得稅法本身之規定且違背憲法租稅法律主義及租稅平等原則，毫無任何合理基礎，原告七十九年度實際薪資所得僅三二一、〇一〇元，被告竟以七十四至七十八年度補發之薪資併予核定七十九年度之薪資所得，自屬違法云云。第查系爭薪資所得七九四、二六五元雖包含原告七十四年七月至七十九年九月停職期間之薪資，但其係原告於七十九年度取得，有財政部基隆關薪資扣繳憑單及(80)基總福字第〇〇八號證明書附原處分卷可按，各該補發之停職期間薪資，既係七十九年度取得，依首揭財政部賦稅署函釋，自應按實際給付之日期為準，合併七十九年度課徵綜合所得稅。矧財政部賦稅署為中央賦稅主管機關，基於職權，依據各有關法令規定及經驗法則為首揭函釋，以為綜合所得稅結算申報及調查、審核之準據，與所得稅法之規定並無牴觸，亦與憲法租稅法定主義、租稅平等原則及司法院大法官會議釋字第一五一、二一〇、二一八號解釋有關租稅法定主義亦無違背，原告所為主張，尚無可採。訴願、再訴願決定遞予維持原處分(復查決定)，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。

中華民國八十二年十月十四日

(本聲請書其餘附件略)