解釋字號	釋字第413號
解釋公布院令	中華民國 85年09月20日
解釋爭點	對華僑、外國人之就源扣繳，附配偶居住條件之判例違憲？
解釋文	非中華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，於一定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定一百八十三天時，其自該事業所分配之股利，即有獎勵投資條例（現已失效）第十六條第一項第一款及促進產業升級條例第十一條第一項之適用，按所定稅率就源扣繳，不適用所得稅法結算申報之規定，此觀獎勵投資條例第十七條及促進產業升級條例第十一條第二項之規定甚明。行政法院六十三年判字第六七三號判例：「所得稅法第二條第二項及獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條之(一)所稱就源扣繳，係指非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言。若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅」，增列無配偶居住國內之情形，添加法律所無之限制，有違憲法所定租稅法律主義之本旨，應不予適用。 1
理由書	獎勵投資條例（已於中華民國七十九年十二月三十一日失效）及促進產業升級條例之立法目的，在獎勵興辦生產事業，加速國家經濟發展。上開條例所定稅率就源扣繳之規定，優先於所得稅法有關結算申報規定之適用，其依華僑回國投資條例及外國人投資條例經核准在國內投資之人亦適用此一規定者，原在藉此減輕投資人之稅負，提升華僑及外國人投資之意願，以吸收國外資本之方法達成立法之目的。是獎勵投資條例及促進產業升級條例有關所得稅部分，乃所得稅法之特別法，因投資而受獎勵之人民其繳納義務，自應適用上開條例有關減輕稅負之規定（參照本院釋字第一九五號解釋）。 1 憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民祇有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目而負繳納義務或享受優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不 2

得以命令取代法律或作違背法律之規定，迭經本院釋字第二一七號、第三六七號及第三八五號等著有解釋。判例當然亦不得超越法律所定稅目、稅率、稅捐減免或優惠等項目之外，增加法律所無之規定，並加重人民之稅負，否則即有違憲法上之租稅法律主義。

依七十六年一月二十六日修正公布之獎勵投資條例第十六條第一項第一款：「依華僑回國投資條例或外國人投資條例申請投資經核准者，其應納之所得稅，由所得稅法規定之扣繳義務人於給付時，按給付額或應分配額扣繳百分之二十」，又同條例第十七條：「非中華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定一百八十三天時，其自該事業所分配之股利，得適用前條第一項第一款之規定」，促進產業升級條例第十一條之規定亦同。是凡符合上開規定之情形者，即有前述所定稅率就源扣繳之適用，不再援引所得稅法結算申報之規定，方符上開條例立法之本意及特別法優於普通法之原理。獎勵投資條例第十七條僅稱非中華民國境內居住之個人，並未附加配偶之居住條件，乃行政法院六十三年判字第六七三號判例謂：「所得稅法第二條第二項及獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條之(一)所稱就源扣繳，係指非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言。若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅」，增列無配偶居住國內之情形，添加法律所無之限制，與憲法上租稅法律主義自屬有違，與本解釋意旨不符，應不予適用。至納稅義務人或其配偶是否得因其一方在中華民國境內有住所或有其他情事，而應認定納稅義務人或其配偶不合「非中華民國境內居住之個人」之要件，非獎勵投資條例或促進產業升級條例適用之對象者，應依所得稅法第十五條規定，合併申報其所得，則係另一認定事實適用法律問題，不在本解釋之列。 3

聲請意旨又泛指民法第一千零零二條：「妻以夫之住所為住所，贅夫以妻之住所為住所。但約定夫以妻之住所為住所，或妻以贅夫之住所為住所者，從其約定」，違反憲法第七條男女平等之規 4

定部分，並未具體指陳前述民法規定在客觀上有如何牴觸憲法之疑義，亦不在本件受理解釋範圍，併此說明。

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　董翔飛

楊慧英　戴東雄　蘇俊雄

（曾華松大法官迴避審理本案）

意見書、抄本等文件

部分不同意見書：　大法官 蘇俊雄

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。舉凡納稅之主體、稅目、稅率，納稅方法、稅捐減免及享受優惠等項目，均應以法律明定，不得以命令取代或作違背法律之規定，方符憲法上的「租稅法律主義」。準此，判例亦不得在法律所定之稅目、稅率、稅捐減免或優惠外，另增加法律所無之限定，致加重人民之稅負。此項稅租法律主義的法理見解，是多數通過之解釋的主要論據，可資贊同。惟本件系爭之行政法院六十三年判字第六七三號判例是就配偶之一方為中華民國境內居住之個人，其按華僑回國投資條例在國內投資者，是否應適用獎勵投資條例第十七條所謂「非中華民國境內居住之個人」，就其所投資事業分配之股利，按所定稅率就源扣繳，抑或依所得稅法第七條「中華民國境內居住之個人」之概念，解釋適用所得稅法第十五條合併申報課稅規定之問題所為的闡釋。此項判例見解，究屬既存法律規範概念之適用問題，抑或已違背法規。對納稅主體增加法律所為之限制？應有澄清之必要。多數通過的解釋文，除就獎勵投資條例的政策目的及租稅法律主義之原則予以論述外，並未指出系爭判例究竟創設何等法律所無之納稅構成要件，或超越何等「合憲解釋」應行把守之界限，即直接將「判例」之闡釋見解，視為新增加之法令，而加以違憲之論斷，此毋寧有速斷之虞。爰提出部分不同意見書，除述理由如下：

一、憲法第八十條規定法官依據法律獨立審判之原則。其所謂「依據法律者」，憲法並未設一定法規形式之限制。法官為行使憲法所賦予之獨立審判職權，負有在憲法秩序之下「發現法律」的任務。因此，法院以法律為審判的主要依據，並非指除形式法律以外，與憲法或法律不相牴觸的有效規章，均行排斥而不用。司法院釋字第三十八號解釋意旨甚明。

就此而言，法院於裁判時所適用之法令，並不以由立法機關所制定或行政機關依據授權所訂定之法令為限；司法機關依憲法規定所為之解釋、統一解釋、乃至於實務上形成的判例制度等，均有依其規範之內容而具有一定的規範效力。其中法院之判例對於司法職權的具體行使，包括規範之解釋、證據調查之權衡、適用法律之「合理性」（Sac-hgemaessheit）與「正當性」（Richtigkeit）的判斷等問題，雖無必然之拘束力，但仍不失為

有相當的任意性規範效力，而容許於法官職權範圍之內，以之作為認事用法或裁量上的重要依據。其經法院具體採為判決之重要依據者，比較立法例上則有如德國聯邦憲法法院組織法第三十一條，明文規定得為「合憲解釋（VerfassungskonformeAuslegung）」的對象。蓋本諸法理上「解釋自由」的原則，司法判例之形成，除系爭判例顯有違憲，具其程度顯而易見者外，若該判例可做多種解釋時，縱然其中有可能超越合憲界限，但亦有可能合憲時，仍應以合憲之解釋為原則，而宣示該判例合憲應備之條件或範圍，以做為判斷違憲部分之論據。（註一)
多數通過的解釋文，就系爭判例對獎勵投資條例所稱「非中華民國境內居住之個人」，所為概念解釋與推論的合憲性問題，直接以有違法規文義為理由，而加以違憲之認定。並未明確指出其合憲解釋與推論的條件與界限，即遽認其增列了「無配偶居住國內」之要件，而添加法律所無之限制。此種立論方式無非直接將「判例」視同法規，而無視於法官依法獨立審判，乃其適用法律之解釋與推論的權能。此在法理上毋寧將導致立法者與司法者對「發現法律」與探求規範概念時的角色混淆，亦有違上揭就判例之「規範審查」的法則。

二、查獎勵投資條例（已失效）及促進產業升級條例有關所得稅部分，乃所得稅法之特別法；因投資而合乎受獎勵之人民的納稅義務，自應優先適用獎勵投資條例（已失效）及促進產業升級條例的有關規定。此項多數通過之解釋理由書見解，固可贊同；惟所得稅法中的相關規範概念，在特別法中若無明確加以排除適用者，法理上並不當然限制法官以之做為解釋法律或闡釋法律概念之基礎。
所得稅法第七條第二項及第三項對「中華民國境內居住之個人」與「非中華民國境內居住之個人」，分別設有概念之規定；惟因所得稅採夫妻合併申報制度，故如配偶之一方在中華民國境內有住所並經常居住中華民國境內者，則其另一方縱令居住國外，惟若其在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者，仍應由其配偶依所得稅法第七十一條規定，合併辦理結算申報納稅（所得稅法第七十一條之一第二項）。準此，除合乎依法就源扣繳並分離課稅及合於免申報所得之規定外，配偶之一方在中華民國境內居住者，他方縱居住國外，其在國內之所得仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報。不過在配偶之一方為中華民國境內居住之個人，而其中一人以華僑之身分在國內投資之情形，是否可以直接援引獎勵投資條例或促進產業升級條例之規定，而認為應予免除其在國內之所得合併申報義務或應予以分離課稅？則存有法律適用上的疑義，亦即獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條之一所稱分別就源扣繳的要件，在概念上發生有是否應排除所得稅法夫妻合併申報義務的解釋問題。

系爭之行政法院六十三年判字第六七三號判例就此問題認為：「若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅。」其意旨乃在闡釋夫妻合併申報的義務範圍，並未

創設法律所無之課稅義務的「構成要件」。然其按獎勵投資條例或促進產業升級條例，另外依法分別就源扣繳稅款，而已合法分離課稅完畢之部分，是否仍應合併申報而依累進稅率再行課稅？該項判例之意旨有欠明確，易滋誤解，且與上開獎勵投資條例及促進產業升級條例之立法政策，有所不符。惟此乃合憲解釋的界限問題，應未直接發生牴觸憲法上租稅法定主義的問題。爰提部分解釋原則不同意見如上。

註一：德國憲法法院判決 BVerfGE. 40, 88.

不同意見書：　　大法官 林永謀

一、我國現行個人所得稅制，原則上係採累進稅制，即依累進稅率課稅；惟為政策上特定之目的，例外情形則依比例稅率課稅，是為分離課稅。又稅款之徵收，為求簡便，用以減少稽徵成本，乃有「就源扣繳」之規定。至個人所得稅已「就源扣繳」完畢之後，納稅義務人是否仍應由其本人或依法規定之人辦理結算申報，則端視法律規定之如何而定，不能一概而論。依法律規定，同一課稅年度內，短期票券利息所得之扣繳稅款（所得稅法第七十一條第一項但書、第十四條第一項第四類第三款）、政府舉辦之獎券中獎獎金所得之扣繳稅款（所得稅法第十四條第一項第八類第三款）與非中華民國境內居住之個人依華僑回國投資條例或外國人投資條例申請投資經核准者，其取得中華民國境內之公司所分配股利或合夥人應分配盈餘之扣繳稅款（促進產業升級條例第十一條、已失效之獎勵投資條例第十六條第一項），以及納稅義務人配偶之薪資所得之扣繳稅款（所得稅法第十五條第二項）暨土地交易所得所繳交之土地增值稅款（土地稅法第五條、平均地權條例第三十八條）等均屬於前者，既經扣繳之後，即毋庸就各該部分，再辦理結算申報；其餘所得之扣繳稅款，（所得稅法第八十八條）既係稅款之預先暫繳性質，自仍應依規定辦理結算申報；亦即同一課稅年度之住居者，除其全年綜合所得總額不超過當年度規定之免稅額及標準扣除額之合計數者得免辦結算申報者外，依規定仍應填具申報書向該管稽徵機關申報其上一年度內構成綜合所得總額，並依累進稅率課稅（所得稅法第七十一條第一項第二項）；同一課稅年度之非住居者，除其合於分離課稅之規定者就該部分免辦結算申報外，就已就源扣繳稅款之所得，乃未就源扣繳稅款未分離課稅之所得，仍應依其所得之種類，分別按各該類規定稅率，依各該規定之比例稅率課稅（所得稅法第七十三條）。又除合乎已就源扣繳並分離課稅規定及合於免申報所得之規定者外，應申報個人所得淨額者，其「課稅單位」，依所得稅法第十五條，係採夫妻合併申報制度，即納稅義務人之配偶有各類所得者，應由納稅義務人合併申報，依累進稅率課稅。從而，中華民國境內居住之個人，於年度中廢止中華民國境內之住所或居所離境者，應於離境前就該年度之所得辦理結算申報納

稅。但其配偶如為中華民國境內居住之個人，仍繼續居住中華民國境內者，應由其配偶依所得稅法第七十一條規定，合併辦理結算申報納稅（所得稅法第七十一之一第二項）。申言之，同一課稅年度內配偶如為中華民國境內居住之個人，則縱令配偶之一方居住國外，其在國內之所得，原則上仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅，而祇有在合於分離課稅之例外情形下，始得就該部分所得「分離課稅」。

二、獎勵投資條例第十七條、促進產業升級條例第十一條第二項規定，非中華民國境內居住之個人，.....而有中華民國境內公司所分配之股利所得者，得按百分之二十稅率就源扣繳稅款，不適用所得稅法結算申報之規定。依此法條之所示，其主張就源扣繳者，應以「非中華民國境內居住之個人」而有中華民國境內之所得為前提（所得稅法第二條第二項之規定亦同），若係「中華民國境內居住之個人」則仍應依一般情形，適用所得稅法結算申報之規定。至於「中華民國境內居住之個人」與「非中華民國境內居住之個人」兩者究應如何界定，獎勵投資條例及促進產業升級條例本身均無明文，僅於獎勵投資條例第十七條及促進產業升級條例第十一條定明依各該條例投資之非中華民國境內居住之個人，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，在中華民國居留期間超過所得稅法第七條第二項第二款所定一百八十三天時，其自該事業所分配之股利，仍得適用獎勵投資條例第十六條第一項第一款或促進產業升級條例第十一條第一項就源扣繳所得稅之規定，毋庸另行結算申報。是就此而言，固應優先援用獎勵投資條例或促進產業升級條例之超過一百八十三天之居留亦得適用就源扣繳方式納稅；惟所稱非中華民國境內居住之個人，究何所指？各該條例既無明文，當應依所得稅法第七條規定，視其在我國境內有無住所及其居留期間之客觀事實予以認定，亦即應視其在中華民國境內有無住所，及是否經常居住中華民國境內者而定。至有關住所之認定，則應參酌民法第二十條及第一千零零二條有關住所之規定予以判定，而其是否經常居住則屬事實認定問題。

三、本件行為時所得稅法第七條第二項規定：「本法稱中華民國境內居住之個人，指下列二種：（一）在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。（二）在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者」。另同法第七條第三項規定：「本法稱非中華民國境內居住之個人，係指前項規定以外之個人」。依此，是否為中華民國境內居住之個人？顯均與該個人在中華民國境內是否有「住所」至有關係。而如何決定住所之標準？民法第二十條：「依一定事實，足認以久住之意思，住於一定之地域者，即為設定其住所於該地。」故認定住所需有二項要件（參看施啟揚院長著，民法總則，頁一〇五、一〇六、八十五年四月增訂七版）：（一)久住的意思 應「依一定事實」探求並認定之，此乃主觀的要件。所謂「一定事實」，包括戶籍登記、居住情形、家屬概況及在當地工作等事實，尤以戶籍登記資料為主要依據。（二）居住的事實 此乃客觀的要件。居住於一定的地域並不毫無間斷，從未離開為必

要。又民法第一千零零二條：「妻以夫之住所為住所，贅夫以妻之住所為住所。但約定夫以妻之住所為住所，或妻以贅夫之住所為住所者，從其約定」，按此乃法定住所之規定，亦即倘無但書之約定，妻之住所當應隨夫定其住所之所在，且配偶間只能有單一住所，不得各設住所，則配偶之一方在國內有住所，為中華民國之納稅義務人時，他方縱居住國外，若仍經常居住國內者，其在國內之所得亦無成為「非中華民國境內居住之個人」之可能。所得稅法之課稅單位有如前述，依所得稅法第十五條之規定，我國既採夫妻合併申報制度，從而申報所得稅者之配偶有中華民國來源所得者，自應由該申報者之納稅義務人合併報繳；而獎勵投資條例、促進產業升級條例及所得稅法所設「就源扣繳」制度，其適用，復以「非中華民國境內居住之個人」為前提，是以行政法院六十三年判字第六七三號判例前段謂：「所得稅法第二條第二項及獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條之一所稱就源扣繳，係以其非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言」云云，合乎上揭稅法及民法之規定，要無違法違憲之可言。

四、所得稅法係規定國家對於人民課徵所得稅之法律，依同法第二條第一項及第七十一條規定，凡中華民國境內居住之個人，均應就其全年綜合所得或營利事業所得，辦理結算申報，亦如前述。又同法第七條第二項第一款及第二款規定，乃以納稅義務人在中華民國境內有無住所為標準，分別就「中華民國境內居住之個人」所設定義，兩款情形不同，不容彼此混淆，亦經本院以釋字第一九八號解釋並於理由書說明甚詳在案；而租稅法上之住所、居所，較諸民法更注重客觀主義，期以防止規避合併申報累進課稅。個人綜合所得稅之課徵，依所得稅法第二條、第七條、第十五條第一項、第七十一條、第七十一條之一、第七十二條及第七十三條之規定意旨，除土地交易所得稅，依土地稅法第五條、平均地權條例第三十八條自成稅目，課徵土地增值稅，以及納稅義務人之配偶，依所得稅法第十五條第二項規定，得就其薪資所得分開計算稅額，與夫首開說明之短期票券利息所得、政府舉辦之獎券獎金所得、非中華民國境內居住之個人依華僑回國投資條例或外國人投資條例申請投資，依法請准投資事宜分配之盈餘所得，係採所得稅制之分離課稅外，其餘尚無所得稅分離課稅之法律依據。中華民國境內居住之個人而誤依獎勵投資條例第十六條第一項、促進產業升級條例第十一條予以「就源扣繳」，以及依所得稅法第八十八條至第九十七條所為之「就源扣繳」，乃所得稅稅款依規定提前繳納，係屬稅務行政上手續簡便原則及最少徵收成本原則運用之技術上規定，即令已依各該條項「就源扣繳」，由給付者於其給付之際，依規定之扣繳率或扣繳辦法扣取稅款，並以之逕向政府繳納其代扣之稅款完畢，除法律別有規定得免申報當年度綜合所得總額者外，依所得稅法第十三條、第十一條第一項前段、第七十三條第一項之規定，納稅義務人仍應依法填具結算申報書，向該管稽徵機關申報其當年度綜合所得總額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額，計算其應納之結算稅額，依法繳納個人綜合所得稅。此乃因個人之綜合所得稅，除上開「分離課稅」者外，並非以該年

度之總收入對之課稅，而係以該年度之總所得金額，扣除免稅額、寬減額及扣除額後之綜合所得淨額計徵（所得稅法第十三條）之當然結果。依法律規定，應申報個人綜合所得淨額者，其「課稅單位」，依所得稅法第十五條，係採夫妻合併申報制度，即納稅義務人之配偶有各類所得者，應由納稅義務人合併申報，亦即絕對禁止配偶間各自分開申報，以逃避累進稅率之適用，寓有平均社會財富之作用存焉。

五、配偶之一方如係中華民國境內居住之個人，依所得稅法第七十一條第一項規定，除有同條第二項規定，其全年綜合所得總額不超過規定之合計數，得免辦結算申報外，既應辦理結算申報，而個人綜合所得稅之申報，依上所述，係採夫妻合併申報制。因之，配偶之一方如係中華民國境內居住之個人，則他方縱令居住國外，若仍經常居住國內，其在國內之所得，自仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅，並不因其所得曾經依獎勵投資條例第十六條第一項或促進產業升級條例第十一條及所得稅法第八十八條至第九十七條規定，早經「就源扣繳」所得稅稅款完畢而有不同。亦不因獎勵投資條例第十七條，以及現行促進產業升級條例第十一條第二項：「非中華民國境內居住之個人.....經依華僑回國投資條例.....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定一百八十三天時，其自該事業所分配之股利，得適用前項（就源扣繳）之規定」，有異於所得稅法第七條第二項第二款之規定而受影響。良以所得稅法第七條第二項第一款，既迄未修正，依本院釋字第一九八號解釋，依據所得稅法第七條第二項第一款，祇須納稅義務人在中華民國境內有住所，並有經常居住之事實，縱於一課稅年度內，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，並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定一百八十三天，亦應認其為「中華民國境內居住之個人」，自負有連同配偶一方之所得，合併申報之義務。前述行政法院判例，旨在釐清我國個人綜合所得稅制，依相關稅法之規定，係採夫妻合併申報制。且所得稅之依法「就源扣繳」提前徵稅，除法律另有特別規定寓有「分離課稅」之意者外，乃在杜絕所得稅款逃漏之技術規定，並非「分離課稅」，而民法第一千零零二條關於法定住所之規定，復如前述，一有配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，他方縱居住國外，若其經常居住國內，其在國內之所得依規定自應一併辦理結算申報。易言之，對於配偶之一方居住國外，且未經常居住國內之非中華民國境內居住之個人，並未排除前述就源扣繳、分離課稅規定之適用，法理至明，應非無中生有，而就「無配偶居住國內之情形」另增設法律所無課稅權規定，核與憲法第十五條保障人民財產權及憲法第十九條租稅法律主義之規定本旨，均無何牴觸。至其理論敘述，因跳躍而脈胳稍欠清晰；遣詞用字，由於直言結論而過於簡略，則尚無礙於其立論本身之真確。

六、獎勵投資，固有利於經濟發展，惟仍應顧及國家之財政收入及平均社會財富之租稅目的。是獎勵投資之優惠範圍如何，自仍得由法律為合理之訂定。其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或合夥人應分配之盈餘所得者，依本件行為時獎勵投資條例第十六條第一項第一款及現行促進產業升級條例第十一條規定，其依華僑回國投資條例或外國人投資條例申請投資經核准者，其應納之所得稅，由所得稅法規定之扣繳義務人於給付時，按給付額或應分配額扣繳百分之二十。此種「就源扣繳」稅款之規定，核與所得稅法第四章稽徵程序第四節（第八十八條至第九十七條）「扣繳」之規定相同，係屬所得稅之一部分提前課徵之規定，而非租稅減免之獎勵規定。申言之，「就源扣繳」之後，原則上仍應繼續結算申報，此徵諸所得稅法第四章稽徵程序第二節（第七十一條至第七十九條)「結算申報」之規定即明。因是，除法律別有規定寓有「分離課稅」之意者外，「就源扣繳」僅係所得稅結算申報制度為基礎所為對他人所得而為一時之預付而已，亦即「扣繳」不過是其結算申報過程中之一環，此觀之所得稅法第二條第二項、第七十三條規定自明。依現行法律並無納稅義務人得就「就源扣繳」與「結算申報」設選擇之規定，抑且「就源扣繳」與本於政策上之理由而採所得部分「分離課稅」之規定亦有不同，此衡以所得稅法第十五條第三項設有「納稅義務人之配偶得就其薪資所得分開計算稅額由納稅義務人合併報繳。.....」之規定尤屬明顯。上述行政法院判例就相關法律之規範性闡釋所獲得之「結論」，既合乎立法者對法所賦予之意義，復與法的本身客觀理解之意義相契合，可謂既具正當性，且又合於妥當性，乃可決多數誤將判例合法之概念上闡釋，謂係增列法律所無之限制，而有如解釋文之解釋，殊非妥洽，因提不同意見書如上。

不同意見書：　　大法官 施文森 城仲模

凡有中華民國來源所得之個人，應就中華民國來源所得，依所得稅法規定申報所得稅，此為現行所得稅法第二條所揭示之基本原則。除非法律另有特別規定，此一基本原則對於任何有中華民國來源所得之個人應一律有其適用。獎勵投資條例（六十九年十二月三十日修正公布，現已失效，並由促進產業升級條例所替代），係政府基於加速經濟發展之考量而制定之法律，以所得稅之減免作為提增華僑及外國人投資意願及吸引國外資本之誘因之一。獎勵投資條例第十七條規定：「非中華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定一百八十三天時，其自該事業所分配之股利，得適用前條第一項第一款之規定」，即係就所得稅法所為之特別規定，對於非中華民國境內居住之個人，因在中華民國境內投資所分配之股利所得，得優先適用該條例，按

同條例第十六條第一項第一款所規定之稅率就源扣繳（促進產業升級條例第十一條之規定意旨，亦同）。此此項優惠稅率僅對具備法定要件之華僑及外國人有其適用，依所得稅法、獎勵投資條例、促進產業升級條例及民法有關規定，其要件為：

（1）須非中華民國境內居住之個人，亦即於中華民國境內無住所之個人。至其住所是否係按民法第二十條抑或民法第一千零零二條規定而發生，要非所問。
（2）須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從事同條例所規定之事業。
（3）須未經常居住於中華民國境內。所謂「經常居住」，屬事實認定問題。

為使稅負公平，並防範租稅之逃漏，對於上開要件自應從嚴認定。因此，非在中華民國境內長年居住之個人，若依民法第一千零零二條規定而取得住所，並經常居住中華民國境內者，縱其所投資之事業係經主管機關依華僑回國投資條例或外國人投資條例核准，並為經營或管理投資事業需要，擔任該事業董事、監察人或經理人而不得不常駐者，其股利所得仍須依所得稅法規定申報所得稅，無前開就源扣繳了事之優惠稅率之適用。行政法院六十三年判字第六七三號判例：「所得稅法第二條第二項及獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條之一（一）所稱就源扣繳，係指非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言。若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅」，其表意確屬不多明晰，於援引時易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（請參閱本院釋字第一九五號解釋），因而增加投資人之稅負，惟本判例對於有配偶居住於中華民國境內之華僑或外國人，因依民法第一千零零二條規定取得住所，並經常居住中華民國境內者，仍有其適用，不因該華僑或外國人在其主觀意識上自以為常住國外或其常居國內係為經營或管理投資事業必要而不同其結果。（請參閱本院釋字第一九八號解釋）

本件以可決多數通過之解釋，一方面乃在租稅法律主義之大原則下，以該則判例添加法律所無之要件，為違憲之宣告；在另一方面又於解釋理由中指出：「至納稅義務人或其配偶是否得因其一方在中華民國境內有住所或其他情事，而應認定納稅義務人或其配偶不合『非中華民國境內居住之個人』之要件，非獎勵投資條例或促進產業升級條例適用之對象者，應依所得稅法第十五條規定，合併申報其所得，則係另一認定事實適用法律問題，不在本解釋之列」，對於聲請人所聲請解釋之爭議，未按所得稅法、獎勵投資條例、促進產業升級條例及憲法第十六條之本旨為明確之釐清，爰提出不同意見如上。

相關法令

憲法第19條(36.01.01)

司法院釋字第195號解釋

司法院釋字第217號解釋

司法院釋字第367號解釋

司法院釋字第385號解釋

獎勵投資條例第16條第1項第1款(80.01.30)

獎勵投資條例第17條(80.01.30)

促進產業升級條例第11條(84.01.27)

所得稅法第2條第2項、第7條、第15條(84.01.27)

民法第1002條(84.01.16)

行政法院63年判字第673號判例

獎勵投資條例施行細則第25條(80.04.24)

相關文件

抄彭0剛聲請書一

主 旨：為行政法院八十二年度判字第二四九五號判決、八十二年度判字第一七八四號判決及八十二年度度判字第二三六號判決等三項確定判決所適用之行政法院六十三度判字第六七三號判例牴觸憲法第十五條、第十九條及第二十三條疑義事，呈請解釋。

說 明：依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及同法第八條之規定聲請釋憲，謹將有關事項敘明如左：

壹、聲請解釋憲法之目的：

行政法院六十三年判字第六七三號判例增加獎勵投資條例第十六條及第十七條所未規定之要件，牴觸憲法第十五條人民財產權之保障，第十九條人民依法納稅義務，以及第二十三條「法律保留原則」之精神，應不再援用，謹請 鈞院大法官會議予以解釋，以維憲法保障人民權益之精神。

貳、疑義或爭議之性質與經過，及涉及之憲法條文：

一、緣聲請人之配偶彭董0萍為香港華僑（證一），於七十四年間為響應政府號召，全力參與華僑回國投資建國行列，依華僑回國投資條例規定專案申請，經經濟部投資審議委員會分別核准回國投資偉0運輸有限公司（以下簡稱偉0公司，證二）、貿0倉儲股份有限公司（以下簡稱貿0公司，證三)以及復0船舶工程股份有限公司（以下簡稱復0公司，證四），並依法擔任偉0公

司、貿0公司及復0公司之副總經理職位（證五）。聲請人配偶彭董0萍回國投資所獲營利事業所得，聲請人分於七十六、七十七及七十八年度綜合所得稅結算申報時，依據行為時獎勵投資條例第十六條及第十七條，所得稅法第二條及第七條第二項暨第三項等條文之規定，自行列報為分離課稅營利所得，惟臺北市國稅局將聲請人自行列報之分離課稅營利所得，其中包括聲請人之配偶彭董0萍當年度營利所得部分，併入當年度聲請人綜合所得總額，另行核定聲請人之綜合所得淨額，課以綜合所得稅。其金額分別為：

（一）七十六年度，聲請人原申報綜合所得總額為新臺幣八六、八八四、四九二元，淨額為三三、七八八、〇四三元。臺北市國稅局將聲請人自行列報之分離課稅營利所得五二、六五八、〇九六元，其中包括配偶彭董0萍取自偉0公司營利所得二〇、九九九、九七〇元、貿0公司營利所得一六、九四八、一二六元、復0公司營利所得二、一〇〇、〇〇〇元，共計四〇、〇四八、〇九六元部分併入七十六年綜合所得總額，核定綜合所得淨額為八六、四四六、一三九元。

（二）七十七年度，聲請人原申報綜合所得總額為新臺幣七六、八四七、二八六元，淨額為五三、九五七、四四四元。臺北市國稅局將聲請人自行列報之分離課稅營利所得二二、四八四、四一九元，其中包括聲請人配偶彭董0萍取自復0公司股利一、〇〇〇、〇〇〇元及貿0公司股利一一、二九八、七五〇元，共計一二、二九八、七五二元部分併入七十七年度綜合所得總額，核定綜合所得淨額為七六、四四一、八六三元。

（三）七十八年度，聲請人原申報綜合所得總額為新臺幣一五六、九二九、六三〇元，淨額為八三、九二一、五八〇元。臺北市國稅局將聲請人自行列報之分離課稅營利所得五五、五〇七、三七三元，其中包括聲請人配偶彭董0萍取自偉0公司營利所得二六、二四九、九八五元及貿0公司股利一五、四〇七、三八八元，共計四一、六五七、三七三元部分併入七十八年度綜合所得總額，核定綜合所得淨額為一五六、四九四、二一一元。

二、聲請人就其配偶彭董0萍取自偉0公司、貿0公司及復0公司營利所得部分，不服臺北市國稅局右三年度之課稅處分，分別提起訴願、再訴願及行政訴訟，經行政法院以八十二年度判字第二四九五號判決（七十六年度綜合所得稅案）、八十二年度判字第一七八四號判決（七十七年度綜合所得稅案）及八十二年度判

字第二三六號判決（七十八年度綜合所得稅案）三項確定判決予以駁回，聲請人並曾各別提起再審之訴，仍迭遭駁回。經查行政法院判決之主要理由，乃謂：

（一）按「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定課徵綜合所得稅。非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應繳納稅額分別就源扣繳。」及「本法所稱中華民國境內居住之個人，指左列兩種：一、在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。二、在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者。」暨「本法稱非中華民國境內居住之個人，指前項規定以外之個人」分別為行為時所得稅法第二條及第七條第二項暨第三項所明定。而納稅義務人之配偶有所得稅法第十四條各類所得者，應由納稅義務人合併申報課稅，復為同法第十五條所規定。又所得稅法第二條第二項及行為時獎勵投資條例第十七條所稱就源扣繳，依據行政法院六十三年判字六七三號判例之見解，係指「非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言，若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國之內所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅」。

（二）依據民法第一千零零二條之規定，聲請人既在中華民國境內設有住所（證六），其配偶自應認定亦在中華民國境內有住所，聲請人主張與聲請人配偶經雙方約定各以其住所為住所，並無證據足以證明。且聲請人及聲請人之配偶彭董0萍於七十六、七十七、七十八年度在中華民國境內居留均超過一百八十三天，自屬有經常居住中華民國境內之事實，聲請人之配偶其自原經依華僑回國投資條例核准投資之事業所取得之股利，即無行為時獎勵投資條例第十六條及第十七條規定適用。

（三）特別法優於普通法固為法律適用之原則，但其優先適用，係指法規對其他法規所規定之同一事項而為特別之規定者而言，就行為時獎勵投資條例及所得稅法有關條文，獎勵投資條例並無優於所得稅法第七條第二項第一款之「在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者」，應適用所得稅法第七十一條第一項結算申報之規定，則聲請人之配偶取自中華民國來源之所得，自應由聲請人合併申報，並無依行為時獎勵投資條例第十七條適用同條例第十六條第一項規定就源扣繳之餘地云云。

三、本案所涉憲法條文；本案經依訴願、再訴願及行政訴訟程

序，訴請撤銷上述七十六、七十七及七十八年度綜合所得稅之課稅處分，惟行政法院一再適用有違憲疑義之行政法院六十三年判字第六七三號判例，認為所得稅法第二條及行為時獎勵投資條例第十七條有關就源扣繳之規定，除須符合所得稅法第七條第二項及第三項所指稱之「中華民國境內居住之個人」外，尚須另外符合「無配偶居住國內」之要件，始得適用之，在本案中並據以拒絕適用獎勵投資條例第十六條第一項及第十七條有關就源扣繳之規定。行政法院僅依據判例所持之見解，超越法律文字解釋之範圍，憑空創設法律所未明文之要件，作為課稅處分之依據，實已違法侵害人民之財產權，並與憲法第十五條「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障」之規定、憲法第十九條「人民有依法納稅之義務」之「稅捐法定主義」，以及憲法第二十三條「以上各種列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增加公共利益所必要者外，不得以法律限制之」之「法律保留原則」等意旨發生牴觸。

參、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解：

一、按財產權之保障為憲法第十五條所保障之人民自由權利，國家公權力之行使，如對人民之財產權有所限制或侵害，依據憲法第二十三條「法律保留原則」之意旨，須有法律明文作為依據始得為之，中央法規標準法第五條第二項亦規定：「關於人民權利義務事項應以法律定之。」此為民主法治國家保障之人民基本權利之基本精神。其中關於租稅事項，憲法第十九條特別明文保障「人民有依法納稅之義務」，亦即國家非依據法律不得核課徵收稅捐，亦不得要求國民繳納稅捐，僅於其法律所規定之範圍內始得對人民課稅。蓋因國家對人民之課稅處分直接侵害人民之財產權，須有經民主程序產生之國會所制定之法律作為依據，方可避免國家公權力之濫用，不當侵害人民之財產權。基於上述憲法第十九條之「稅捐法定主義」，立法機關對於課徵稅捐之重要事項，包括稅捐主體、稅捐客體、課徵標準及稅率等，均應自行以法律定之，同時基於國家權力分立之原則，行政機關只得於法律明文範圍之內向人民課徵稅捐，司法機關則須依據法律審查行政機關之課稅處分是否依法行政，斷無於法律規定之外，透過判例另行創設法律所未明定之要件，袒護行政機關違法課稅處分、增加人民稅負之餘地，此不僅逾越司法權認定事實解釋法律之職權範圍，更已明顯牴觸憲法第十九條「稅捐法定主義」及憲法第二

十三條「法律保留原則」之精神。

二、本件聲請人所主張者，係行政法院六十三年判字第六七三號判例有牴觸憲法之疑義，按判例雖非法律或命令，但鈞院大法官會議解釋第一五四號解釋理由書曾謂：「最高法院及行政法院判例，在未變更前，有其拘束力，可為各級法院裁判之依據，如有違憲情形，自應有司法院大法官會議法第四條第一項第二款之適用.... 」， 則現行司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款「人民、法人或政黨於其憲法所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局判決所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者」所稱之法律或命令，依據前述釋字第一五四號之意旨，應包括判例在內。另大法官會議釋字第一七七號、第一八二號解釋亦就「判例是否違憲」予以解釋，則判例相當於法律或命令，得為違憲審查之對象，應無疑義，合先敘明。

三、聲請人對本案所持之立場：

（一）按行為時獎勵投資條例第十六條第一項第一款既已規定，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與股東之盈餘者，依華僑回國投資條例申請投資經核准者，其應繳納之所得稅，由所得稅法規定之扣繳義務人於給付時，按給付額或應分配額就源扣繳百分之二十，不適用所得稅法結算申報之規定，顯見獎勵投資條例第十六條所定之就源扣繳規定為所為稅法結算申報之特別規定。而關於「非中華民國境內居住之個人」之認定，除依所得稅法第七條第二項及第三項之定義外，獎勵投資條例第十七條針對華僑回國投資經營事業之實際需要，特別規定依華僑回國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定一百八十三天時，自該事業所分配之股利，得適用前條（即第十六條）第一項第一款之規定。聲請人之配偶彭董0萍依華僑回國投資條例申請投資偉0、貿0、復0等經核准在案，並分別擔任副總經理職位，於七十六、七十七、及七十八年度居留國內日數雖均超過所得稅法所定之一百八十三天，依據獎勵投資條例第十七條之規定，仍得適用獎勵投資條例第十六條就源扣繳之規定，其取自偉0、貿0、復0等三家公司之股利，自應優先適用就源扣繳之規定，而不適用所得稅法合併申報之規定。

（二）行政法院歷次判決無視於獎勵投資條例第十六條及第十七

條之明文，一再否認獎勵投資條例為所得稅法有關合併申報、結算申報之特別規定，並依據民法第一千零零二條「妻以夫住所為住所」之規定，認為聲請人之配偶應以聲請人在中華民國之住所為住所，則聲請人之配偶屬於所得稅法第七條第二項第一款中華民國境內居住之個人，且聲請人之配偶居留國內日數超過一百八十三天等，無異將聲請人之配偶彭董0萍認定為所得稅法第七條第二項第一款所稱之「中華民國境內居住之個人」，而適用所得稅法第七十一條第一項結算申報之規定，核課綜合所得稅。惟細繹行政法院判決理由之構成，行政法院六十三年判字第六七三號判例之見解實為癥結所在。

（三）行政法院六十三年判字第六七三號判例稱：「所得稅法第二條第二項及獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條之一所稱就源扣繳係以其非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言。若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅。」上開判例不僅超越獎勵投資條例關於適用就源扣繳所規定之要件，其所持之見解亦不足採納，茲析述如左

1 自法律規定以觀：

凡有中華民國來源所得之個人，應依所得稅法課徵綜合所得稅；但「非中華民國境內居住之個人，其應納稅額分別就源扣繳」，所得稅法第一章總則之第二條已有明文。行為時獎勵投資條例為獎勵投資，於第十六條第一項第一款規定：「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：一、依華僑回國投資條例或外國人投資條例申請投資經核准者，其應納之所得稅，由所得稅法規定之扣繳義務人於給付時，按給付額或應分配額扣繳百分之二十。」至於何課謂「非中華民國境內居住之個人」？所得稅法第七條第二項及第三項規定：「本法稱中華民國境內居住之個人，指左列兩種：一、在中華民國境內有住所，並經常居住於中華民國境內者。二、在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者。本法稱非中華民國境內居住之個人，係指前項規定以外之個人。」而為因應華僑回國投資經營事業之需要，同法第十七條進一步規定：「非中華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定一百八十三天時，其自該事業所分配之股利，得適用前條第一項第一款之規定。」使回國投資並親自投身經營之華僑或外國人，居留中華民國境內之日數雖然超過一百八十三天，仍得適用就源扣繳之規定。歸納上開條文之規定，華僑回國投資而有中華民國來源之所得，其適用就源扣繳規定之要件有：

（1）未擔任董事、監察人或經理人者：須依華僑回國投資條例申請投資經核准，並屬於「非中華民國境內居住之個人」。

（2）擔任董事、監察人或經理人者：即使於同一課稅年度內在中華民國境內居留日數合計超過一百八十三天，亦無礙其適用就源扣繳之獎勵。

綜觀上開條文，獎勵投資條例所定之獎勵，除營利事業外，均以「個人」為對象，並未考慮其婚姻關係而有不同之待遇。換言之，獎勵投資條例、所得稅法相關條文所明定之獎勵條件，即為「投資」之事實及「華僑」之身分，始終未要求回國投資之華僑須「無配偶居住國內」始得適用就源扣繳之規定，條文既已規定相當明確，當無其他解釋空間或例外規定。行政法院六十三年判字第六七三號判例自設「無配偶居住國內」之要件，並無任何法規可作為依據，顯已超越法律文義之範圍，如援引上開判例減損獎勵，增加人民之稅負，即已牴觸憲法第十五條、第十九條及第二十三條之規定。

2 自所得稅法第七條與民法一千零零二條之定義以觀：

所得稅法第七條對於是否屬於「非中華民國境內居住之個人」，有其獨立之定義，與民去所謂「住所」之定義，並不一致，不容混淆。依據所得稅法第七條第二項所謂「中華民國境內居住之個人」之定義，在中華民國境內有無住所與是否為中華民國境內居住之個人並無必然之關連，僅為判斷是否屬於中華民國境內居住之個人的標準之一，有住所者不一定為中華民國境內居住之個人，相對地，無住所者仍可能為中華民國境內居住之個人。如以民法親屬篇「住所」之認定適用於所得稅法所稱之「中華民國境內居住之個人」，將導致極為不合理之現象：如「夫」為華僑並在國內無住所，而「妻」在國內設有住所者，只要「夫」非經常居住國內，仍屬「非中華民國境內居住之個人」，即使因擔任董

事、監察人或經理人而長期停留國內超過一百八十三天，仍得依獎勵投資條例第十七條之規定，適用就源扣繳之規定。反之，「妻」為華僑而「夫」在國內有住所者，即認定「妻」在國內亦設有住所，只要一課稅年度內在國內居留期間超過一百八十三天，恆屬「中華民國境內居住之個人」，即使「妻」本身係因擔任董事、監察人或經理人而長期居留國內，亦無從依據所得稅法第七條第二項第二款、獎勵投資條例第十七條之規定，享受就源扣繳之優惠。換言之，如以民法上關於住所之規定適用於所得稅法第七條，將使具華僑身分之「妻」，自始喪失其適用所得稅法第七條第二項第二款、第三項及獎勵投資條例第十七條之可能性，導致相同之法律分別適用於夫、妻雙方卻發生不同之法律效果，顯與獎勵投資條例及所得稅法之立法意旨不符。此種解釋方式亦將產生男女不平等之違憲結果，因此是否適用獎勵投資條例有關就源扣繳之規定，端視納稅義務人本身是否符合所得稅法第七條、獎勵投資條例第十六條及第十七條所定之要件，與民法第一千零零二條無涉，行政法院不應於判例中自行增設「無配偶居住國內」之要件，亦不應以民法上有關住所之認定，逕行適用於獎勵投資條例及所得稅法，造成違憲之適用結果。

3 從獎勵投資條例之立法目的觀之：

華僑回國投資條例之立法目的，乃在吸引華僑回國投資以繁榮國家之經濟，並增加國民之就業機會。以獎勵之目的言，只要投資人確為華僑，確已將滯留國外之資金匯回國內，促成國內之經濟發展，即已符合法律規定獎勵之條件。至於投資人國內有無配偶既不影響投資之效果，自始不在法律考慮範圍之內，亦不應影響投資人應享受之獎勵。我國經濟能順利且迅速的從農業時期發展到工商業時期，並提昇至開發中國家之列，華僑投資功不可沒。行政機關若為增加稅收而籍口華僑之婚姻關係剝奪僑民投資之保障，不無「見利忘義」恐將失信於民，有損國家形象。

四、結論：

綜上所述，行政法院八十二年度判字第二四九五號判決、八十二年度判字第一七八四號判決及八十二年度判字第二三六號判決等三項確定判決所適用之行政法院六十三年度判字第六七三號判例牴觸憲法第十五條、第十九條及第二十三條之規定，應屬無效，謹懇請鈞院大法官會議惠予違憲審查，宣告行政法院六十三年判字第六七三年號判例違憲，以維護憲法保障人民權益之精神，至為感禱。

肆、關係文件之名稱及件數

一、證明文件：

證一：聲請人之配偶彭董0萍之香港華僑身分證明書影本、香港中華旅行社及中華民國僑務委員會之華僑身分印鑑證明書影本。

證二：經濟部投資審議委員會七十四年十月四日經投審（74）秘字第四二六九號函影本，核准聲請人之配偶彭董0萍投資偉0運輸股份有限公司。

證三：經濟部投資審議委員會七十四年九月十八日經投審（74）秘字第四〇三七號函影本，核准聲請人之配偶彭董0萍投資貿0倉儲股份有限公司。

證四：經濟部投資審議委員會七十四年十月八日經投審（74）秘字第四三二三號函影本，核准聲請人之配偶彭董0萍投資復0船舶工程股份有限公司。

證五–一：聲請人配偶彭董0萍七十六、七十八年度擔任偉0公司副總經理證明文件，即偉0公司七十六年及七十八年營利事業變更登記事項卡影本各乙份。

證五–二：聲請人配偶彭董0萍七十六、七十七、七十八年度擔任貿0公司副總經理證明文件，即貿0公司七十六年、七十七年及七十八年營利事業變更登記事項卡影本各乙份。

證五–三：聲請人配偶彭董0萍七十六、七十七年度擔任復0公司副總經理證明文件，即復0公司七十六年度及七十七年營利事業變更登記事項卡影本各乙份。

證六：彭0剛之戶口名簿影本。

二、附件：行政法院八十二年度判字第二四九五號判決（七十六年綜合所得稅行政訴訟）、八十二年度判字第一七八四號判決（七十七年度綜合所得稅行政訴訟）及八十二年度判字第二〇三六號判決（七十八年度綜合所得稅訴訟案）影本各乙份。

謹 呈

司法院 公鑒

聲 請 人：彭 0 剛

聲請代理人：李 模 律師

中 華 民 國 八十三 年 十二 月 十六 日

附件 一：行 政 法 院 判 決 八十二年度判字第二四九五號

原 告 彭 0 剛

訴訟代理人 李 模 律師

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四月二十三日台八十二訴字第一一〇三二號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告七十六年度綜合所得稅結算申報，原申報綜合所得總額新台幣（下同）八六、八八四、四九二元，淨額為三三、七八八、〇四三元。被告初查對其自行列報之分離課稅營利所得五二、六五八、〇九六元（含原告一二、六一〇、〇〇〇元及其配偶彭董0萍四〇、〇四八、〇九六元）併入當年度綜合所得總額，核定其綜合所得淨額為八六、四四六、一三九元。原告申經復查結果，未准變更，乃就其配偶取自偉0運輸股份有限公司（以下簡稱偉0公司）營利所得二〇、九九九、九七〇貿0倉儲股份有限公司（以下簡稱貿0公司）營利所得一六、九四八、一二六元及復0船舶工程股份有限公司（以下簡稱復0公司）營利所得二、一〇〇、〇〇〇元，共計四〇、〇四八、〇九六元部分，提起一再訴願，均經決定駁回後，乃向本院提起行政訴訟，茲摘敘兩造訴辯意旨於次：

原告起訴意旨及起訴續狀略謂：一、按行為時獎勵投資條例第十六條規定：「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：一、依華僑回國投資條例或外國人投資條例申請投資經核准者，其應納之所得稅，由所得稅法規定之扣繳義務人於給付時，按給付額或應分配額扣繳百分之二十。..」同條例第十七條規定：「非中華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，如因經營或管理投資事業需要，於一課稅年度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定一百八十三天時，其自該事業所分配之股利，得適用前條第一項第一款之規定。」又財政部七十五年四月十七日台財稅第七五二一五五三號函釋：「華僑經依華僑回國投資條例核准回國投資，並擔任該核准投資事業之董事、監察人或經理人者，如因經營或管理其投資事業需要，於一課稅年度在我國境內居留超過一百八十三天時，不論其是否攜帶眷屬子女回國定居，其自該事業所分配之股利，均得依獎勵投資條例第十七條規定，適用同條例第十六條第一項第一款規定，就源扣繳百分之二十所得稅。」二、原告之配偶彭董０萍係香港華僑，有香港政府發給之「香港永久性居民身分證」及我國駐港機構中華旅行社及僑務委員會發給之華僑身分印鑑證明書為證，迄未在中華民國境內設立「戶籍」及「住所」，亦未領取「國民身分證」，就其「個人」言，其身分應屬所得稅法所定「非中華民國境內居住之個人」，亦為華僑回國投資條例所界定之「華僑」而無疑。民國七十四年間，經依照華僑回國投資條例申請經濟部投審會於七十四年四月十日經投審（74）秘字第四二六九號函核准投資偉０公司、經濟部投審會於七十四年九月十八日經投審（74）秘字第四〇三七號函核准投資貿０公司、經濟部投審會於七十四年十月八日經投審（74）秘字第四三二三號函核准投資復０公司，並擔任各該公司副總經理職務，有經濟部投審會核准函及各該公司變更登記事項卡為憑。七十六年度彭董０萍雖因經營管理投資事業需要在國內實際居留日數超過一百八十三天以上，依前開獎勵投資條例第十七條規定，就該年度自偉０、貿０、復０三家公司分配之股利，仍得適用同條例第十六條第一款規定就源扣繳，不適用所得稅法結算申報之規定。業經上述參家公司依同條例辦理扣繳稅款繳庫發給原告扣繳憑單並報經被告機關備查有案，上列三公司均係依華僑回國投資條例及獎勵投資條例申請，並經華僑投資主管機關核准之投資案，則依華僑回國投資條例第一條之規定，應依該條例之規定予以保障。三、次按華僑經依華僑回國投資條例核准回國投資，並擔任該核准事業之董事、監察人或經理人者，如因經營或管理其投資事業需要，於一課稅年度在我國境內居留超過一百八十三天時，不論其是否攜帶眷屬子女回國定居，其自該事業所分配之股利，均得依獎勵投資條例第十七條規定，適用同條例第十六條第一項第一款規定，就源扣

繳百分之二十所得稅，前開財政部七十五年四月十七日台財稅第七五二一五五三號函，釋示甚明。並經財政部七十九年十月十八日台財稅第七九〇七一四三三四號函示各稅務機關列入工作手冊遵照辦理有案。而華僑回國定居，依內政部有關之規定，係指華僑回國申辦戶籍登記而言，此觀內政部核頒「海外僑胞怎樣申請來台」第二點第（一）款第6目及第（二）款第（1)（2)（3）規定，華僑回國辦理戶籍登記，應備定居申請書、定居保證書等文件提出申請，即甚清楚。故華僑回國投資，如符合獎勵投資條例第十七條規定，縱其眷屬（包括配偶）或子女已在國內定居（辦理戶籍登記），其自投資事業所分配之股利仍得適用同條例第十六條第一項第一款就源扣繳之規定，而不適用所得稅法結算申報之規定。本件原告及配偶彭董0萍原均係華僑身分，彭董0萍於七十四年經核准依華僑回國投資條例回國投資，七十五年原告始依有關規定辦理戶籍登記，在國內定居。依獎勵投資條例第十六條、第十七條及財政部七十五年四月十七日台財稅七五二一五五三號函釋，就原告配偶彭董0萍七十六年度自投資事業偉0等三家公司分配之股利，於就源扣繳後，無庸再併入原告七十七年度綜合所得總額課稅。四、獎勵投資條例關於課稅有關規定，係所得稅法之特別法，依特別法優於普通法之法規適用原則，自應優先適用獎勵投資條例有關規定，始為適法，該條例第十六條第一項明文規定「不適用所得稅法結算申報」之規定，表明其為特別法之本質，極為明確，所謂「不適用結算申報」當然包括「自己」免為結算申報及將其所得合併於其配偶之所得而「結算申報」者在內。再訴願決定認「配偶（彭董0萍）縱屬非中華民國境內居住之個人，而於本年度取得之系爭股利所得即應由原告依行為時所得稅法第十五條規定合併申報課稅，並無依當時獎勵投資條例第十七條適用同條例第十六條第一項規定就源扣繳之餘地。」云云，顯然違法：（一）原告配偶彭董0萍七十六年度自偉0等三家公司分配之系爭股利所得，依行為時獎勵投資條例第十七條、第十六條第一款規定，於扣繳百分之二十所得稅後，不適用所得稅法結算申報，已如前述。而獎勵投資條例並未規定「有中華民國境內居住之配偶」者不得適用獎勵投資條例第十六條、第十七條所定之就源扣繳，再訴願決定認彭董0萍系爭股利所得無獎勵投資條例第十六條、第十七條規定之適用，顯然無法律依據。況依財政部七十五年四月十七日台財稅七五二一五五三號函釋（財政部對獎勵投資條例第十七條所為之補充解釋）縱配

偶已在國內定居（即有中華民國境內居住之配偶），仍有獎勵投資條例第十六條之適用，前述甚詳，再訴願決定所持理由違背法令，極為顯然。（二）行為時獎勵投資條例之立法目的在於鼓勵及保障華僑回國投資，其第十六條第一項規定：「非中華民國境內居住之個人××而有由中華民國境內公司分配與股東之盈餘..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..」明示此項「盈餘所得」係採「分離課稅」，而「不適用所得稅法結算申報之規定」。就此項「盈餘所得」而言，自己排除所得稅法內關於「結算申報」之所有關係條文規定，包括「所得人之結算申報」規定與「配偶及受扶養親屬之合併結算申報規定在內，且核該條文，可知該條例規定之獎勵，除營利事業外，均以「個人」」為對象，並未考慮其「婚姻關係」而有不同之處遇，該法條明定獎勵之條件，即為「投資」之事實及「華僑」之身分，不得任意增加任何條件，否則即屬違法。本件彭董0萍之系爭股利所得既合於獎勵投資條例第十六條第一項第一款及第十七條規定，即不再適用所得稅法第十五條「配偶及受扶養親屬合併結算申報」之規定。訴願決定理由仍依所得稅法第十五條規定，應由原告將配偶彭董0萍已依獎勵投資條例就源扣繳之係爭股利所得合併申報，顯然違反獎勵投資條例第十六條之規定，亦與該條例第二條所定「獎勵投資」及華僑回國投資條例第一條所定「獎勵及保障華僑回國投資」之立法理由相違背。（三）所得稅法第十五條規定：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。同法第十四條規定：「個人綜合所得總額，以其全年左列各項所得合併計算之..」則納稅義務人配偶之所得，應合併申報課稅者，係指配偶所得中，應合併計算綜合所得總額者而言。若配偶之所得依法不屬應合併計算綜合所得總額者，自亦不應由納稅義務人合併申報。本件原告配偶彭董0萍之系爭股利所得，依獎勵投資條例第十六條、第十七條規定，既不適用結算申報規定，自不屬所得稅法第十四條所定應合併計算綜合所得總額之所得。縱原告依所得稅法第十五條規定，應將配偶彭董0萍之所得合併申報，亦不包括已依獎勵投資條例第十六條、第十七條規定就源扣繳之系爭股利所得，且獎勵投資條例第二條規定適用法律順序係優先於所得稅法內之所有相關各條規定，再訴願決定有適用所得稅法第十五條、第十四條規定，錯誤而違法。五、行為時獎勵投資條例第十七條規定：「非中華民國境內居住之個人..於一課稅年度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定一百八十三天時，其自該事業所分配之股利，得適用前條第一項第一款之規定。」及財政部七十五年四月十七日台財稅七五二一五五三號函釋：「..不論是否攜帶眷屬子女回國定居，其自該事業所分配之股利，均得依獎勵投資條例第十七條規定，適用同條例第十六條第一項第一款規定，就源扣繳百分之二十所得稅。」係所得稅法第七條第二項關於「中華民國境內居住之個人」之例文規定。於上開法條規定及函釋所示之情形，依所得稅法第七條第三項「本法稱非中華民國境內居住之個人，係指前項規定以外之個人」之規定，該所得人仍屬「非中華民國居住之個人」，不因年度居留期間超過一百八十三天或攜帶眷屬子女回國定居，而認其不屬「非中華民國境內居住之個人」。而行為時獎勵投資條例第十七條規定，係六十九年十二月三十一日修正時，新增條文。行政法院六十三年判字第六七三號判例雖謂：「所得稅法第二條第二項、獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條之（一）所稱就源扣繳，係指非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住在國內之情形而言。若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅。」惟查此判決係行為時獎勵投資條例第十七條增訂公布（六十九年十二月三十一日）及財政部七十五年四月十七日台財稅七五二一五五三號函釋發布前，依判決當時獎勵投資條例第十七條（相當於行為時獎勵投資條例第十六條規定）規定所為之判決，對於行為時獎勵投資條例第十七條關於「非中華民國居住之個人」例外規定公布實行後之事件，應無再適用之餘地。再訴願決定不查六十三年判決時與七十六年行為時，獎勵投資條例對於「非中華民國居住之個人」之認定有不同之規定，仍謂上開行政法院六十三年判字第六七三號判例有其適用，自屬違法。六、再訴願決定引據行政法院之判例內載「參據法條」錯誤，依法判例應屬無效，據以補稅處分非法所許：（一)經查閱行政法院發行之行政法院判例要旨彙編第二一頁內載該判例引據之「法律條文」與「參考法條」均有錯誤，照錄原文於后：1、判例要旨：所得稅法第二條第二項及「獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條之（一）」所稱就源扣繳，係指非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言。若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅。2、摘

錄案由：綜合所得稅（何年度所得課徵者判例要旨未載明）。３、參考法條：所得稅法第二條第二項、第十五條（六十年十二月三十日修正公布），「獎勵投資條例第十七條」「暨同條例施行細則第二十五條之（一）」（五十九年十二月三十日修正公布）。（二)判例內容與補稅處分錯誤之一：上述六十三年度判字第六七三號判例要旨之摘錄案由僅載「綜合所得稅」（訴願決定書與復查決定書亦同），未載何年度所得課徵者？諒係判例要旨製作之筆誤，經蒐得該判決影印本，查係「六十年度課徵綜合所得稅之行政訴訟判決，特予說明請注意其系屬年度」，依照「實體從舊」、「程序從新」之法律適用原則，六十年度所得應適用「六十年度有效之獎勵投資條例施行細則」，始為適法，惟查上述判例中所載「獎勵投資條例施行細則第二十五條之（一）」，係「六十三年六月二十日增訂，六十七年八月一日修正刪除者」，故以六十年度之所得而稽徵機關為課徵綜合所得稅處分時，該上述條例施行細則第二十五條之一，「尚未立法公布判例何從參考」？自無法引據該條例細則製作判決，行政法院為六十年度綜合所得稅製作該六十三判六七三號判決時，疏於注意六十年度該獎勵投資條例施行細則第二十五條之一尚未增訂立法制定頒布，決及判例要旨兩者中皆指「參考法條為獎勵投資條例施行細則第二十五條之（一）」顯屬缺乏法據之判例，行政法院判決錯誤在先，再訴願決定失察復行引據於本案「七十六年」度所得併課綜合所得稅，駁回原告之請求於後，殊屬錯上加錯而處分不當應予撤銷。（三）援用判例與補稅處分錯誤之二：該「六十三年判字六七三號判決」係引據「五十九年修正公布之獎勵投資條例及六十年有效之所得稅法規定」製作之判決，惟本案為「七十六年度」所得課稅案件，時經十七年，獎勵投資條例與所得稅法之條文內容早經數度修正變更法意而面目全非，再訴願決定予以援用顯有錯誤：行政法院六十三判六七三號判例係對六十年度所得課徵綜合所得稅案於六十三年時之判決，惟判例要旨所載參考法條為「五十九年十二月三十日修正公布之獎勵投資條例及施行細則」與「六十年十二月三十日修正公布之所得稅法」。經查獎勵投資條例自四十九年始至七十九年廢止計分三個階段，早期（舊）獎勵投資條例期間為四十九年九月十日至五十九年十二月三十一日及六十年一月一日至六十九年十二月三十一日兩個階段；後期（新）獎勵投資條例期間七十年一月一日至七十九年十二月三十一日期間。六十三判六七三號判例實體為早期舊獎勵

投資條例期間，本案發生在後期（新）獎勵投資條例期間，該條例於「五十九年十二月三十日」修正公布後，至本案「七十六年」發生時，該條例已經又有下列高達八次之修正：(1）六十二年三月二十二日全文修正公布。(2）六十二年十二月二十九日修正第十、十二、十五、「十七」條條文。(3）六十三年十二月三十日全文修正公布(4）六十六年七月二十六日全文修正公布，(5）六十八年七月二十日修正公布第三、十、「十六」、二十四條，並增訂第五條之一、第二十二條之二條文。(6）六十九年三月三十日修正公布全文共八十九條。(7）七十三年十二月三十日修正公布..「並增訂第十六條之一..等十六條條文。(8）七十六年一月二十六日修正公布..增訂十六之一、十六之三..等共二十二條。先後經過四次全文修正與本案爭議之「十六、十七條」條文七次之修正，依實體從舊原則，因已時過十七年並已八度修正內容變更法意之獎勵投資條例條文，再訴願決定予以援用，顯有錯誤。又查該判例適用「六十年」公布修正之所得稅法，迨至「本案七十六年」發生時，已經時過十七年又有（1)「六十一年十二月三十日」、(2）「六十二年十二月二十九日」及（3)「六十三年十二月三十日」..等「先後公布修正十三次」之多，至「非中華民國境內居住之個人」關係條文，例如：七十一至七十三條等亦併作文字修正，所得稅法施行細則自六十至七十七年間，例如五十七至六十條等亦併同修正。亦先後「修正十次」其關係條文再訴願決定依據時過十七年修正十餘次舊所得稅法之行政法院判決，且自六十至七十六年獎勵投資條例特別法又已七次修正，且「明文排除所得稅法之適用」，兩者均非適當而有錯誤且具重大瑕疵。依照中央法規標準法第十七條：（法規修正後之適用或準用），法規對某一事項規定適用或準用其他法規之規定者，其他法規修正後，適用或準用修正後之法規。第十八條：從新從優原則。足證該判例參用獎勵投資條例施行細則之錯誤，再訴願決定諒係一時疏忽失察而予引據課稅，而未引據七十六年最新獎勵投資條例及其細則與七十六年度修正之所得稅法與其施行細則等，顯均錯誤而處分不當，應予撤銷。（四）六十三年判六七三號判決內容逾越法律規定範圍：判例要旨中「所得稅法第二條第二項及獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條之（一）所稱就源扣繳係指非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言」。除獎勵投資條例施行細則第二十五條之一引用錯誤已於前述不再重複外，經查所得稅法第二條第二項及獎勵投

資條例第十七條原文中均無載明「且無配偶居住國內之情形」之法律排除文字，顯係該判決內容逾越上述所得稅法第二條第二項及獎勵投資條例第十七條法律規定範圍。違反憲法第十九條人民依法律納稅之義務之規定，且依照中央法規標準法第五條（應以法律規定之事項第一項二款「關于人民之權利義務者」，自應以法律規定而不可以命令規定。第七條命令之發布）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」。（經查該判決並非法律與行政命令相同，財政部迄未送立法院）。第十一條（法位階之效力）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。該形同行政命令之判決引用法律條文錯誤顯已牴觸憲法，逾越所得稅法、獎勵投資條例規定範圍而擴大解釋，損害納稅人之權利。（五）上述行政法院之判例究非法律與上級命令同，該判例除獎勵投資條例細則引用錯誤不具判例效力外，餘者均屬對所得稅法之判決，惟該判例已有前述部分之明顯錯誤，已不具有參考援用價值，自不礙本案適用獎勵投資條例特別法之規定併請明察。七、請將再訴願決定、訴願決定及原處分均撤銷等語。

補充理由略謂：一、獎勵投資條例（以下簡稱獎投條例）第一條及第二條與華僑回國投資條例（以下簡稱華投條例）第一條明文規定其為所得稅法與民法之特別法應優先適用，被告答辯並不否認。二、依行為時獎投條例第十七條規定及財政部七十五年四月十七日台財稅第七五二一五五三號函釋意旨，七十七年原告配偶彭董０萍在國內居留超過一百八十三天，及原告在國內有住所之事實，均不影響系爭董０萍所得適用獎投條例第十六條就源扣繳分離課徵之規定。被告機關答辯意旨有意避開而不提上開財政部函釋並曲解獎投條例第十七條規定，顯屬違法。三、被告錯誤「認定」原告配偶董０萍「在國內有住所」嗣據該錯誤認定又錯誤適用所得稅法「第七條第二項第一款」及「同法第十五條」之規定。查董０萍君自民國三十七年自大陸遷居香港並取有香港政府發給「永久性居民身份證－號碼Ｄ000000」文件，其未在中華民國境內設立「戶籍」及「住所」，配偶原告彭０剛原為美國居民，於七十三年六月在中華民國設立戶籍時，其妻董０萍並未隨同在中華民國設立「戶籍與住所」，係經夫妻雙方同意之口頭約定，足為夫妻各以住所為住所之約定證明，復查民法第一〇〇二條，並未規定住所約定必須以書面約定，其雙方同意之口頭約

定，自為法所許；況該民法第一〇〇二條關于夫妻住所之規定係普通法民法親屬篇第二章第三節中明文規定為「婚姻之普通效力」適用法律時，自應優先適用特別法獎投條例第十六、十七條及財政部七十五年四月十七日台財稅七五二一五五三號函對獎投條例第十六、十七條所為之函釋規定，且民法該條「但書」明載「有約定從其約定」，該約定為書面或口頭，均不在限制之列。董0萍之華僑投資人身分與七十四年經濟部核准其系爭案華僑投資時完全相同而迄未變更，況華投條例與獎投條例均未規定華僑投資人禁止與國人結婚，否則喪失投資獎勵之文字，故無礙董0萍為「非中華民國境內居住之個人」之華僑回國投資人之獎勵條件，被告之認定其「在中華民國境內有住所」，喪失獎勵條件而適用所得稅法之處分，顯失法據不足採信。１、以華僑身分投資國內之事實與證明文件：(1）七十四年投資復0公司，經濟部投審會七十四年十月八日經投審（74）秘字第四三二三號函准，並擔任該公司副總經理職務，並有經濟部變更登記事項卡為證。(2）七十四年投資貿0公司，經濟部七十四年九月十八日經投審（74）秘字第四〇三七號函准，並擔任該公司副總經理職務並有經濟部變更登記事項卡為證。（3)七十四年投資偉0公司，經濟部投審會七十四年四月十日經投審（74）秘字第第四二六九號函核准，並擔任該公司副總經理，有經濟部變更登記事項卡為磴。２、國內居住超過一八三天適用就源扣繳分離課徵之法律依據：(1）行為時獎投條例第十七條（僑外投資股利之準用）：非中華民國境內居住之個人，經依華僑回國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定一八三天時，其自該事業所分配之股利，得適用前條第一項第一款之規定。(2）行為時獎投條例第十六條（所得扣繳而不適用結算申報者）：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：一、依華僑回國投資條例或外國人投資條例申請投資經核准者，其應納之所得稅法規定之扣繳義務人於給付時，按給付額或應分配額扣繳百分之二十。３、行為時財政部函釋准予攜眷居留國內超過一八三天，無礙獎投條例第十六條規定就源扣繳分離課徵所得稅之規定：財政部七十五年四月十七日台財梲第七五

二一五五三號函「主旨：華僑經依華僑回國投資條例核准回國投資，並擔任該核准投資事業之董事、監察人或經理人者，如因經營或管理其投資事業需要，於一課稅年度在我國境內居留期間超過一八三天時，不論其是否攜帶眷屬子女回國定居，其自該投資事業所分配之股利，均得依獎勵投資條例第十七條規定，適用同條例第十六條第一項第一款規定，就源扣繳百分之二十所得稅，請查照」。故董０萍依照前述規定居住國內縱超過一八三天，亦非屬被告所指「所得稅法第七條第二項第一款之在中華民國境內有住所而經常居住中華民國境內者」，更不應適用所得稅法第七十一條第一項之結算申報。董０萍之眷屬子女（按眷屬包括配偶即原告在內）縱於七十六年在國內有住所且居住超過一八三天，其自投資事業（復０公司、偉０公司及貿０公司）所分配之股利，亦得依獎投條例第十七條規定，適用同條例第十六條第一項第一款規定就源扣繳百分之二十所得稅。而不適用所得稅法第十五條夫妻所得合併申報之規定。４、財政部賦稅署明確指示處理獎勵投資條例第十七條適用疑義規定：原告配偶董０萍另於七十六年時，曾以「獎勵投資條例第十七條規定適用疑義」具文請示財政部賦稅署，經該署移案「台北市國稅局」，「移送原因：移請參照本部七十五年四月十七日台財稅七五二五五三號函規定核辦逕復，並副知本署」，副本抄送「偉０運輸股份有限公司」各在案。財政部賦稅署為全國最高稅務主管機關明確釋示獎投條例第十七條規定之適用，應勿置疑。四、特別法對同一事項「經常居住中華民國境內」與「合併申報課稅」兩者均已為特別規定，依法應優先適用：（一）行為時「經常居住中華民國境內」事項：獎投條例第十七條及財政部七十五年四月十七日台財稅七五二一五五三號之函釋已如前述，董０萍依華僑回國投資條例回國投資擔任投資事業之副總經理，因經營管理其投資事業需要，上述規定，均准許其於一課稅年度內居留超過一八三天，即係對所得稅法第七條第二項第一款「經常居住中華民國境內者」及同法第七十一條第一項同一事項之特別規定，前述特別法獎投條例第十七條及財政部台財稅七五二一五五三號對特別法獎投條例第十六、十七條之函釋，自已排除所得稅法第七條及七十一條之適用，處分違法，辯不足採。（二）行為時「合併申報課稅」事項：華僑投資人於一課稅年度在我國境內攜帶眷屬子女居留超過一八三天時，均得依獎投條例第十七條規定適用同條例第十六條第一項第一款之規定，就源扣繳百分之二十所得稅。即係對所得

稅法第七條、第十五條規定合併申報課稅，同一事項之特別規定，特別法獎投條例第十六、十七條及財政部台財稅七五二一五五三號對特別法之函釋，自已排除所得稅法第七條、第十五條規定同一事項之適用，飾詞曲解處分顯屬違法。五、鈞院六十三年判字第六七三號判例及財政部五十九年九月十九日台財稅第二七一五九號釋示，於本案均不得再適用：鈞院六十三年判字第六七三號判例，係就六十年度綜合所得稅事件，依據當時獎投條例第十七條規定所為之判決。查五十九年十二月三十日修正公布之獎投條例第十七條規定：「在中華民國境內無住所或居所之個人..而有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時，不適用所得稅法結算申報之規定..」，嗣後經多次修正並變更條次為第十六條；另於六十七年十二月三十日增訂第十七條之一規定：「非中華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定一百八十三天時，其自該事業所分配之股利，得適用前條之規定。」本條規定於六十九年十二月三十日修正公布獎投條例時，變更條次為第十七條（即行為時獎投條例第十七條規定）。本案應適用之行為時獎投條例第十七條規定，既係鈞院六十三年判字第六七三號判例作成後，始增訂公布施行，該判例對於行為時獎投條例第十七條之案件，自無適用之餘地。同理，鈞院六十三年判字第六七三號判例引據之財政部五十九年九月十九日台財稅第二七一五九號函釋，華僑回國投資擔任投資事業之董事、監察人、經理人者，不論是否攜帶眷屬女子回國定居，自投資事業所分配之股利，均得依獎投條例第十七條規定，適用同條例第十六條就源扣繳分離課徵之規定等語。

被告答辯意旨略謂：按「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定課徵綜合所得稅。非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額分別就源扣繳。」「本法稱中華民國境內居住之個人，指左列兩種：一、在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。二、在中華國境內無住所，而於一課稅年度內中華民國境內居留合計滿一百八十三天者。」「本法稱非中華民國境內居住之個人，係指前項規定以外之個人。」分別為行為時所得稅法第二條、第七條第二項及第三項所明定。而納稅義務人之

配偶有所得稅法第十四條各類所得者，應由納稅義務人合併申報課稅，復為同法第十五條規定。又所得稅法第二條第二項及當時獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條之一所稱就源扣繳，係指非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言。若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅。大院著有六十三年判字第六七三號判例可資參照。末按「..納稅義務人之配偶，不論係中華國境內居住之個人或非中華民國境內居住之個人，凡有中華民國來源所得者，應由納稅義務人合併其配偶之所得申報課稅..不適用所得稅法第七十三條第一項就源扣繳之規定。」早經財政部五十九年九月十九日台財稅第二七一五九號令釋有案。本件經查原告自七十三年六月間即在中華民國境內有住所，有原告戶籍謄本可稽。又原告與其配偶彭董０萍君既無以妻之住所為住所之約定，則依民法第一千零零二條規定，其配偶仍應認定在中華民國境內有住所，且原告七十六年度在中華民國境內居留二三八天，堪認有經常居住中華民國境內之事實，原告及其配偶在系爭（七十六）年度顯屬所得稅法第七條第二項第一款所稱之中華民國境內居住之個人，其七十六年度自原經依華僑回國投資條例核准投資之事業所取得之股利，自無當時獎勵投資條例第十六條及第十七條規定之適用，原核定依有關中華民國境內居住之個人之規定，核課其當年度綜合所得稅，並無不當。原告雖主張其配偶取得之系爭股利，應優先適用當時獎勵投資條例第十七條就源扣繳之特別規定云云，惟查特別法優於普通法，固為法律適用之原則，但其優先適用係指「法規對其他法規所定之同一事項而為特別法之規定者」而言，對照當時獎勵投資條例及所得稅法有關條文，當時獎勵投資條例並無優於所得稅法第七條第二項第一款之「在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者」，應適用所得稅法第七十一條第一項結算申報之規定，本件原告既屬所得稅法第七條第二項第一款所稱中華民國境內居住之個人，則其配偶董０萍君取自中華民國來源之所得，自應由原告合併申報。次查原告就其為行為時所得稅法第七條第二項第一款所稱之中華民國境內居住之個人，並無爭執，則其配偶縱屬非中華民國境內居住之個人，而於本年度取得之系爭股利所得四、四八、九六元，即應由原告依行為時所得稅法第十五條規定合併申報課稅，並無依行為時獎勵投資條例第十七條適用同條例第十六條第一項規定就源扣繳之餘

地。另獎勵投資條例及所得稅法雖迭經修正，然「非中華民國境內居住之個人」始得依獎勵投資條例第十七條規定或第十六條第一項規定不適用所得稅法結算申報之規定，以及夫妻應合併申報之意旨，並未變更，是六十三年判字第六七三號判例，自仍有其適用，所訴該判例係屬錯誤，應不再適用云云，核不足採。請駁回原告之訴等語。

理 由

按「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定課徵綜合所得稅。非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額分別就源扣繳。」「本法稱中華民國境內居住之個人，指左列兩種：一、在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。二、在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內中華民國境內居留合計滿一百八十三天者。」「本法稱非中華民國境內居住之個人，係指前項規定以外之個人。」分別為行為時所得稅法第二條、第七條第二項及第三項所明定。而納稅義務人之配偶有所得稅法第十四條各類所得者，應由納稅義務人合併申報課稅，復為同法第十五條所規定。又所得稅法第二條第二項及當時獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條之一所稱就源扣繳，係指非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言。若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅。本院著有六十三年判字第六七三號判例。再按「納稅義務人之配偶，不論係中華民國境內居住之個人或非中華民國境內居住之個人，凡有中華民國來源所得者，應由納稅義務人合併其配偶之所得申報課稅..不適用所得稅法第七十三條第一項就源扣繳之規定。」早經財政部五十九年九月十九日台財稅第二七一五九號令釋有案。本件被告初查對原告自行列報分離課稅之營利所得五二、六五八、〇九六元，併計其綜合所得總額，核定其綜合所得淨額為八六、四四六、一三九元，發單課徵其七十六年度綜合所得稅。原告以其與配偶彭董０萍依華僑回國投資條例投資復０等公司，各該公司所給付股利應准依行為時獎勵投資條例第十六條第一項規定辦理，免再併入當年度綜合所得總額課稅云云，申經復查結果，以所得稅法第十五條規定：「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扶養親屬，有前條各類所得者，並由納稅義務人合併申報課稅。」依上開法

條規定，納稅義務人之配偶，不論係「中華民國境內居住之個人」或「非中華民國境內居住之個人」，凡有中華民國來源所得者，應由納稅義務人合併其配偶之所得申報課稅。..」為財政部五十九年九月十九日台財稅第二七一五九號函所明釋，又參照行政法院六十三年度判字第六七三號判例意旨，「所得稅法第二條第二項及獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條之一所稱就源扣繳，係指非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言。若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅。」本件依台北市政府警察局大安戶政事務所查覆，原告自七十三年六月間即在中華民國境內有住所，且系爭年度在境內居留二三八天，是原告為所得稅法第七條第二項第一款規定之中華民國境內居住者，應依同法第七十一條規定辦理結算申報，其配偶無論是否為中華民國境內居住者，依首揭規定，仍應由申請人合併其配偶之所得申報課稅，此有前揭行政法院判例闡述甚明，原核定並無不合云云，乃未准變更。揆諸首揭法條、判例及令釋，並無違誤，訴願、再訴願決定，遞予維持，亦均無不合。原告訴稱其配偶彭董０萍係經濟部投資審議委員會核准回國投資之華僑，其七十六年度取自偉０、復０及貿０參公司之股利計四〇、〇四八、〇九六元，依當時獎勵投資條例規定應就源扣繳所得稅款，而不適用所得稅法結算申報之規定，原處分不查，竟依屬普通法之所得稅法規定，將系爭所得併入原告當年度綜合所得總額，有違特別法優於普通法之法律適用原則云云。惟查原告自七十三年六月間將其戶籍遷入台北市金華街一四二號，有其戶籍謄本附原處分卷可按，其在中華民國境內既有住所，且七十六年度在國內實際居留日數為二三八天，有內政部警政署入出境管理局之出入境記錄表附原處分卷足憑，則原告及其配偶彭董０萍均為行為時所得稅法第七條第二項第一款所稱之中華民國境內居住之個人，應無容疑。原告主張：原告夫妻以口頭約定以妻之住所為住所云云，顯與事實不符，不足採取。是原告暨為中華民國境內居住之個人，依法有辦理綜合所得稅結算申報之義務，其配偶彭董０萍七十六年度在國內實際居留日數既在一百八十三天以上，多達二百五十三天，亦有內政部警政署入出境管理局之出入境記錄表附原處分卷可證，則其本期取自偉０、復０及貿０參公司之系爭股利，當為中華民國來源之所得，依法自應由原告合併申報課稅。是原處分將系爭股利併入原告七

十六年度所額中核計綜合所得稅，於法並無不合。原告雖主張其配偶取得之系爭股利，應優先適用當時獎勵投資條例第十七條就源扣繳之特別規定云云，惟查特別法優於普通法，固為法律適用之原則，但其優先適用係指「法規對其他法規所規定之同一事項而為特別之規定者」而言，對照當時獎勵投資條例及所得稅法有關條文，當時獎勵投資條例並無優於所得稅法第七條第二項第一款之「在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者」，應適用所得稅法第七十一條第一項結算申報之規定，本件原告既屬所得稅法第七條第二項第一款所稱中華民國境內居住之個人，則其配偶董0萍取自中華民國來源之所得，自應由原告合併申報。況查原告就其為行為時所得稅法第七條第二項第一款所稱之中華民國境內居住之個人，並無爭執，則其配偶縱屬非中華民國境內居住之個人，而於本年度取得之系爭股利所得四〇、〇四八、〇九六元，即應由原告依行為時所得稅法第十五條規定合併申報課稅，並無依行為時獎勵投資條例第十七條適用同條例第十六條第一項規定就源扣繳之餘地。又獎勵投資條例及所得稅法雖迭經修正，然「非中華民國境內居住之個人」始得依獎勵投資條例第十七條規定或第十六條第一項規定不適用所得稅法結算申報之規定，以及夫妻應合併申報之意旨，並未變更，是本院就上開規定所著六十三年判字第六七三號判例在未變更之前，自仍有其適用。上開判例係對六十年度綜合所得稅所為，其所引用之法律為行為時所得稅法第十五條，並參照財政部（59）台財稅字第二七一五九號令，本院發行之判例要旨就其參考法條中：「獎勵投資條例」、「暨同條施行細則第二十五條之（一）」部分，以括弧註明為（五十九年十二月三十日修正公布）者，乃指其上之「獎勵投資條例」而言，並非指其施行細則第二十五條之（一）而言，此自「修正公布」之用語即可明瞭，不過該括弧所註明之位置錯誤，致有誤會，且上開判例所由根據之原判決理由原文並未引用獎勵投資條例施行細則第二十五條之¯據以裁判，此有原判決可按，是上開判例之原來判決並無適用法令錯誤之問題，而判例要旨彙編所載與該判決原文所以不符，係於選為判例之時，其選用者因上開條例施行細則第二十五條之（一）業已頒行，將之列入作為參考，類此情形，早經本院發現，並已規定適錄判例要旨均以判決原文為之，不得加以增減，即在矯正此一缺失，是該判例意旨，與本件案情並無牴觸，原告主張該判例係屬錯誤，應不再適用云云，不無誤會。綜上所述，原告起訴意旨，難謂有

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 十一 月 四 日
（本聲請書其餘附件略)

抄彭0剛聲請書三
受文者：司 法 院
主 旨：為行政法院確定判決適用該院六十三年判字第六七三號判例及民法第一千零零二條，牴觸憲法第七條、第十條、第十五條、第十九條疑義事件，聲請解釋。
說 明：

壹、依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定辦理。

貳、聲請解釋憲法之目的：
行政法院八十五年度判字第五六〇號判決之確定判決（證一–一），有下列牴觸憲法之疑義：（一）上述判決中適用行政法院六十三年度判字第六七三號判例增設之獎勵投資條例（下稱獎投條例）第十六條及第十七條及所得稅法第二條及第七條未規定之條件，牴觸憲法第十五條人民財產權之保障，第十九條人民依法律納稅之義務。（二）上述判決適用民法第一千零零二條妻以夫之住所為住所之規定，認定為中華民國境內居住之個人，牴觸憲法第七條中華民國人民無分男女在法律上一律平等，第十條人民有居住遷徙之自由之規定，謹請鈞院大法官會議賜予解釋，用保人民之權益。

參、疑義或爭議之性質與經過及涉及之憲法條文：
一、疑義或爭議之性質與經過：
（一）緣聲請人之配偶董0萍自民國三十七年（公元一九四八年）即自大陸遷居設籍香港，取有香港政府發給之「香港永久性居民身分證：號碼D000000 」（證二–一）係香港華僑，取有中

華民國僑務委員會及香港中華旅行社（政府派駐香港之機構）之華僑身分印鑑證明書（證二–二–三），內政部入出境管理局核發之「港澳僑胞專用入出境證」影本（證二–四）。迄未在中華民國境內隨配偶設立「戶籍」及「住所」，亦「未領取國民身分證」。

（二）響應政府號召依法回國投資報國擔任被投資公司經理人職務：董0萍君於七十四年間依華僑回國投資條例（下稱華投條例）規定，以華僑身分回國投資報國促進經濟起飛，申請經濟部投資審議委員會（下稱投審會）分別專案核准回國投資不列三家公司並擔任經理人職務，茲檢附證明文件分述於後：

1 經濟部投審會七十四年十月四日經投審（74）秘字第四二六九號函（證三–一）核准董0萍以華僑身分回國投資偉0運輸股份有限公司（下稱偉0運輸公司）新台幣（以下同）二、九九九、九五〇元並擔任該公司監察人職務，檢附該公司經濟部變更登記事項卡並蓋有經濟部收文章為證（證三–二）。

2 部投審會七十四年九月十八日經投審（74）秘字第四〇三七號函（證四–一），核准董0萍以華僑身分回國投資貿0倉儲股份有限公司（下稱貿0公司）二五、六七八、九八元並擔任該公司副總經理職務，檢附該公司經濟部變更登記事項卡為證（證四–二）。

3 濟部投審會七十九年四月二日經投審（79）秘字第二二九六號函專案核准系案華僑董0萍投資偉0工業股份有公司（下稱偉0工業公司）新台幣三五、〇〇〇、〇〇〇元（證五–一）並擔任該公司副總經理職務，檢附經濟部變更登記事項卡影本（證五–二）。

4 以上政府核准文件，足證董0萍以華僑身分依華投條例及獎勵投資條例（下稱獎投條例）之規定，經政府專案核准回國投資公司之經理人屬實，應勿置疑。

（三）聲請人配偶董0萍奉准回國投資之營利事業所得，經於八十年度，依據行為時促進產業升級條例（下稱產升條例)第十一條（該條文與前獎投條例第十六、十七條相同，因七十九年屆期廢止移植於產升條例）之規定由各該被投資公司分別辦理扣繳稅款（證六）並於年終後通報當地稅務機關進入電腦列管為課稅資料有案，嗣依所得稅法第二條及第七條第二項及第三項規定如期辦理綜合所得稅申報上述所得為分離課稅之營利所得各在案。惟台北市國稅局將聲請人自行列報課稅營利所得中之配偶董0萍上

述該當年度之營利所得，併入聲請人該當年度綜合所得總額，另行核定聲請人之綜合所得淨額，補徵綜合所得稅。其併計課稅所得如下：

八十年度，聲請人申報綜合所得稅總額為新台幣八七、八一四、四七元，淨額為八七、一八九、六二五元。台北市國稅局將聲請人已依產升條例扣繳稅款並自行列報配偶董０萍之分離課稅之營利所得二四、七六二、二五四元，其中取自偉０運輸公司營利所得一八、〇一二、三八三元、貿０公司營利所三五、九九六元、偉０工業公司營利所得、六七一二、八七五元，均併入八十年度聲請人之綜合所得總額內，核定綜合所得淨額為一一二、〇〇一、八七九元計課綜合所得稅（下稱綜所稅）。

（四）行政訴訟判決確定駁回之理由：

聲請人不服台北市國稅局上述八十年度之課稅處分，乃就配偶董０萍取自偉０運輸公司、聯貿公司及偉０工業公司營利所得部分，循法行政救濟，提起復查、訴願、再訴願及行政訴訟，嗣經行政法院八十四年度判字第二八四四號判決駁回（證一–二），經提起再審之訴，復遭該院八十五年度判字第五六號之確定判決駁回（證一–一）。判決駁回之重要理由，計有下列各點分述於後：

1 判認產升條例無優於所得稅法規定之駁回理由：特別法優於普通法固為法律適用之原則，但其優先適用，係指法規對其他法規所規定之同一事項而為特別之規定者而言，就行為時促進產業升級條例及所得稅法有關條文，產升條例並無優於所得稅法第七條第二項第一款之「在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者」，應適用所得稅法第七十一條第一項結算申報之規定，則聲請人之配偶取自中華民國來源之所得，自應由聲請人合併申報，並無依行為時產升條例第十一條適用同條第一項規定就源扣繳之餘地。

2 適用民法夫妻住所之駁回理由：行政法院之系案判決適用民法第一千零零二條規定，聲請人彭０剛為董０萍之夫既在中華民國境內設有住所，其配偶董０萍雖可由戶籍謄本證明未登記戶籍（證七），仍予認定亦在中華民國境內有住所，聲請人主張與聲請人配偶經雙方口頭約定各以其住所為住所，並無證據足以證明。且聲請人之配偶董０萍於八十年度在中華民國境內居留超過一百八十三天，自屬有經常居住中華民國境內之事實，聲請人之配偶其自原經依華僑回國投資條例核准投資之事業所取得之股

利，即無行為時促進產升級條例第十一條規定適用。

3 判依所得稅法駁回之理由：行為時所得稅法第二條：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定課徵綜合所得稅。非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應繳納稅額分別就源扣繳。」同法第七條第二項及第三項之規定：「本法所稱中華民國境內居住之個人」，指左列兩種：一、在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。二、在中華民國內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者，本法稱非中華民國境內居住之個人，係指前項規定以外之個人」，認定本案納稅義務人之配偶董 0 萍有所得稅法第十四條各類所得，應依同法第十五條規定由納稅義務人合併申報課稅．

4 適用行政法院判例駁回之理由：獎投條例第十七條所稱就源扣繳，行政法院判謂依據行政法院六十三年判字第六七三號判例之見解，係指「非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言，若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅」。產升條例第十一條係由前獎投條例第十六、十七條修法移植而來，行政法院乃以比照適用該判例作為本案判決駁回之理由。

二、涉及之憲法條文：經查行政法院所為八十年課徵綜所稅處分之判決中涉及憲法條文者，厥為排除適用產升條例第十一條有關依華投條例核准回國投資就源扣繳分離課稅不再申報綜所稅之規定。而其依據卻為具有違反憲法規定疑義之行政法院六十三年度判字第六七三號判例，判指獎投條例第十七條就源扣繳之規定，應具有所得稅法第七條第二項及第三項所規定之「中華民國境內居住之個人」及「無配偶居住國境內」之兩項條件，復適用民法第一千零零二條妻以夫之住所為住所之規定為依據，以實其主張，惟查該條但書中「但約定..者，從其約定」，並未規定約定須有書面或其他證據與排除口頭約定之文字，故有違反契約自由原則及增列法外限制約定條件之嫌，揆其上項判決理由所持法律見解，除涉違憲法第七條中華民國人民男女法律地位平等，第十條人民有居住及遷徙之自由規定外，並逾越特別法產升條例及所得稅法文義解釋之範圍，另行增設法律未規定課稅處分之限制條件，又涉牴觸憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」及憲法第十五條「人民之生存權、工作權及財產權應予保障」之規定。

肆、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解：

一、聲請解釋憲法之理由：憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務!， 亦即政府機關雖有依法課稅之公權力，但人民亦有排除非依法律課稅之憲法保障權，故中央法規標準法第五條規定「關於人民權利義務事項應以法律定之」之規定，在在顯示稅捐法律主義之原則，以防止國家稽徵行政權力之濫用，以落實憲法第十五條（經濟上之受益權）「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障」之規定，藉以彰顯國家行政之法治精神。又憲法第七條（法律地位之平等）中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派在法律上一律平等。憲法第十條（居住遷徙之自由），人民有居住遷徙之自由之明文規定，以保障人民男女法律地位平等與男女居住遷徙之自由。準此，復按民法第一千零零二條（夫妻之住所）「妻以夫之住所為住所..但當事人另有約定者，不在此限」之限制規定，兩者顯有牴觸而破壞男女法律地位平等之規定並損及女性權益。惟法律不得牴觸憲法、命令不得牴觸憲法或法律，為中央法規標準法第十一條所明定。各行政機關均應遵守之法律原則而受約束，且民法第二章第二節夫妻財產權及第四章中之監護權，男女法律地位不平等之規定部分，業經大院先後明確解釋，限期修法，足資為鑑，故各稅務機關源自法律規定之稽徵權亦僅能於法律規定範圍內依法課稅，自不得拾特別法之華投條例、獎投條例與產升條例中對華僑投資人營利所得適用就源扣繳分離課稅之納稅優惠規定而引用與憲法牴觸之民法限制妻任所規定而擴張稽徵權以圖利國庫，行政法院審理稅務行政訴訟案件，亦應限於就稽徵機關課稅處分中有無依照法律規定之範圍內審理，自亦不得於法律明文規定範圍外，藉司法權假六十三年度判字第六七三號判例增設現行法律內未規定之課稅條件，損害人民之財產權，此均與憲法規定有違。

二、聲請人對本案所持之立場與見解：

（一）對產升條例規定就源扣繳不適用所得稅法合併申報綜所稅部分之立場與見解：

1 行為時促進產業升級條例第十一條（前為獎勵投資條例第十六條第一項第一款）之規定：「非中華民國境內居住之個人」，而有中華民國境內公司分配與股東之盈餘者，依「華僑回國投資條例申請投資經核准者」，其應繳納之所得稅，由所得稅法規定之扣繳義務人於給付時，按給付額或應分配額就源扣繳百分之二

十，不適用所得稅法結算申報之規定。足可證明產升條例規定以就源扣繳方式排除所得稅法合併結算申報而為特別規定之一。

2 產升條例第十一條中「非中華民國境內居住之個人」身分之認定，除所得稅法第七條第二項及第三項之規定外，另於特別法產升條例第十一條內針對以華僑身分回國投資經營事業之實際需要，特別明文規定「依華僑回國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，「於一課稅件度內在中華民國境內居留超過所得稅法第七條第二項第二款所定一百八十三天時」，自該事業所分配之股利，得適用產升條例第十一條之規定，此又可證明為產升條例對所得稅法第七條第二項及第三項所為特別規定之二。

3 特別法優於普通法：由於上述肆、二、（一）1.2. 關於特別法產升條例中對所得稅法內相同關係事項之特別規定，則聲請人之配偶董 0 萍早於七十四年間申請經濟部投審會依華僑回國投資條例核准回國投資偉 0 運輸、聯貿、偉 0 工業等公司，並分別擔任副總經理、監察人或經理人職位等各在案，請參閱理由欄參、一、（二)、（三）點，縱於八十年度居留國內日數超過所得稅法所定之一百八十三天，但對其自偉 0 運輸、聯貿、偉 0 工業等三家公司之投資營利所得，依據產升條例第十一條之規定，仍得適用就源扣繳之規定，又基於特別法優於普通法之法律適用原則，自應優先適用產升條例規定之就源扣繳分離課稅而不適用所得稅法合併結算申報之規定。

（二）對行政法院判決適用民法第一千零零二條認定聲請人之配偶董 0 萍為中華民國境內居住之個人，涉違憲法之立場與見解：

1 行法院八十年度之系案判決中載有適用民法第一千零零二條「妻以夫之住所為住所」之規定，而判認聲請人之妻董 0 萍在中華民國境內有住所而為中華民國境內居住之個人，自屬限制聲請人配偶董 0 萍之居住自由，牴觸憲法中男女法律地位平等與居住遷徙自由之規定。又對聲請人之配偶以華僑回國投資人身分，經營管理之需要，依產升條例第十一條規定申經內政部出入境管理局核准居留國內日數超過之一百八十三天之事實（證二–四），判決中均拾棄內政部境管居依法核發「港澳僑胞專用入出境證」之法律依據與原因之事實，並判決認定聲請人之配偶為所得稅法第七條第二項第一款及第二款所稱之「中華民國境內居住之個人」，再而適用所得稅法第七十一條第一項結算申報之規定，核課綜合所得稅。尤以該利用民法違憲規定而認定為中華民國境內

居住個人之身分，自有牴觸憲法第七條及第十條及違反中央法規標準法第十一條之規定，彰然若揭。

2 另以法律之觀點分析民法與所得稅法規定「住所」定義之不同及對本案之立場：所得稅法第七條對於說明「非中華民國境內居住之個人」之定義與民法第一千零零二條「住所」之定義，因立法目的之不同，法律文字之定義顯不一致。所得稅法第七條第二項規定「中華民國境內居住之個人」，從法律文字觀之其在中華民國境內有無住所及是否為中華民國境內居住之個人，兩者之間並無明定其互為因果之當然關係要件，有住所者不一定為中華民國境內居住之個人，無住所者仍有可能為中華民國境內居住之個人。行政法院判決逕適用以民法第一千零零二條「夫妻住所」之規定轉而適用於所得稅法所稱之「中華民國境內居住之個人」，既不合邏輯原則亦於理難直，舉例如下：本案「妻」董 0 萍為華僑而「夫」彭 0 剛在國內設有住所，判決依據民法一千零零二條規定認定「妻」董 0 萍在國內亦設有住所，又以妻在一課稅年度內在國內居留期間超過一百八十三天，而認定為「中華民國境內居住之個人」，「妻」本身縱有擔任被投資公司董事、監察人或經理人職位，並有依產升條例規定以經營被投資公司之理由申經內政部境管局核准居留等之兩項法定條件，判決仍認為不得依據所得稅法第七條第二項第二款、產升條例第十一條（前獎投條例第十七條）之規定，享受就源扣繳之納稅優惠。反之，如「夫」為華僑在國內無住所，而「妻」在國內設有住所，其「夫」未經常居住國內，依法仍為「非中華民國境內居住之個人」，其以華僑身份核准回國投資，雖有擔任被投資公司之董事、監察人或經理人職位而停留國內超過一百八十三天，依行政法院適用民法第一千零零二條妻以夫之住所為住所之主張，仍可依產升條例第十一條（前獎投條例第十七條）之規定，適用就源扣繳分離課稅之規定享受納稅之優惠，兩例相較，所得稅法第七條第三項「非中華民國境內居住之個人」之身份如依據民法第一〇〇二條夫妻住所作基礎而認定，則顯使夫在國內有住所而身為華僑之妻方，必將不能享受產升條例第十一條（前獎投條例第十七條）及所得稅法第七條第二項第二款就源扣繳之納稅優惠之權益。足證行政法院六十三年判字第六七三號判例所指「就源扣繳係以其非中華民國境內居住之個人且無配偶居住國內之情形而言」之瑕疵畢現，自屬有違憲適用法律之嫌。

（三）對行政法院判決適用六十三年判字第六七三號判例之所持

之立場與見解：

1 判例相當於法律或命令得為請求釋憲之對象：

現行司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款「人民、法人或政黨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，對於確定終局判決所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者。」又依據大法官會議第一五四號解釋理由：「最高法院及行政法院判例，在未變更前，有其拘束力，可為各級法院裁判之依據，如有違憲情形，自應有司法院大法官會議法第四條第一項第二款之適用」，故行政法院對系案終局判決適用之判例，得請求解釋憲法。

2 行法院六十三年判字第六七三號判例內載：「所得稅法第二條第二項及獎勵投資條例第十七條（現修法為產升條例第十一條）暨同條例施行細則第二十五條之一所稱就源扣繳，係以其非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言。若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅」。

3 判例逾越產升條例就源扣繳規定之範圍：

行為時產升條例之立法目的為促進產業升級，健全經濟發展，故以納稅優惠鼓勵華僑回國投資條款而於第十一條中規定：「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，而有中華民國境內公司之分配與股東之盈餘，或合夥人應分配之盈餘所得者，依左列規定扣繳所得稅，不適用所得稅結算申報之規定：一、依華僑回國投資條例或外國人投資條例申請投資經核准者，其應納之所得稅，由所得稅法規定之扣繳義務人於給付時，按給付額或應分配額扣繳百分之二十」。二、非依華僑回國投資條例或外國人投資條例申請投資經核准者，其規定均與本案無涉，從略。另行為時所得稅法第二條第一項、第二項規定「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得依本法規定課徵綜合所得稅」；「非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得之個人，除本法另有規定外，其應納稅額分別就源扣繳」。以上產升條例與所得稅法之規定，厥為非中華民國境內居住之個人，適用就源扣繳之法律基本規定：

（1）關予「非中華民國境內居住之個人」之法律界定意義：所得稅法第七條第二項規定：「本法稱中華民國境內居住之個人，指左列兩種：一、在中華民國境內住所，並經常居住於中華民國

境內者。二、在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者。同法條第三項規定：本法稱非中華民國境內居住之個人，係指前項規定以外之個人。」該「前項規定以外之個人」，所得稅法雖未明釋，但產升條例第十一條對此已有明確之規定而為呼應，容後敘。

（2）產升條例對所得稅法規定事項之特別規定：政府為謀求經濟發展，極需外資進入國內，尤以鼓勵華僑回國投資為首，惟為鼓勵華僑回國之興趣排除現行稅法中無鼓勵性與非優惠性之規定，明確規定租稅優惠之誘因，為此特別對國外華僑之非中華民國境內居住之個人回國投資者，特於產升條例第十一條中明確規定，依華僑回國投資條例核准在中華民國境內投資者之納稅優惠條件，以特別立法排除所得稅法適用之法律文字，如：該條第一項規定由所得稅法規定扣繳義務人按給付額扣繳百分之二十，不再適用所得稅法結算申報之規定，請參閱前述肆、二、（三）不再重述。嗣該條第二項「非中華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之所定一百八十三天時，其自該事業所分配之股利，適用前項之規定。」俾使回國投資並親自參與經營管理而擔任董、監事或經理人之華僑，縱然居留中華民國境內之日數超過一百八十三天而有中華民國來源之營利所得，仍可享有適用就源扣繳之納稅優惠之特別規定。該條例之居留國內超過一八三天，法律效力優於所得稅法第七條第二項所為之相同規定，法意明確而肯定，應勿置疑。

（3）判例牴觸憲法之規定：經查上述所得稅法及獎投條例之規定，著重在非中華民國境內居住個人之華僑身分而申請核准投資與實際參與經營者之事實為就源扣繳分離課稅納稅優惠之條件，迄未規定結婚對象是否為中華民國之公民及回國投資之華僑之配偶是否在中國境內有住所為其異於就源扣繳分離課稅之條件，故六十三年判字第六七三號判例中增設之「無配偶居住國內」始能適用就源扣繳分離課稅之條件，顯已逾越所得稅法及產升條例兩者所定之課稅範圍，自有牴觸憲法第十五條保障財產權及第十九條依法律納稅之規定。

伍、本案曾於行政訴訟起訴狀理由中，引述 鈞院釋字第三七一號

解釋，列舉本案處分適用法律涉有牴觸憲法之疑義，懇請裁定停止訴訟程序並先行聲請解釋憲法，以求解決而未獲准，謹予說明。

陸、綜上論結：請求 鈞院大法官會議對行政法院八十五年判字第五六〇號確定判決中所適用之行政法院六十三年度判字第六七三號判例牴觸憲法第十五條、第十九條之規定，及適用民法第一千零零二條規定牴觸憲法第七條、第十條之規定，均賜予違憲審理，並宣告其違反憲法規定而確立憲法保障人民權益之法意，以彰法治，國家幸甚！人民幸甚！

柒、證明文件之名稱與件數：
一、行政院八十五年綜合所得稅行政訴訟案之八十五年度判字第五六〇號再審判決書影本（證一–一）。八十四年度判字第二八四四號判決書影本（一–二）。
二、香港永久性居民身份證影本（證二–一）、董 0 萍之香港中華旅行社及中華民國僑務委員會之華僑身份印鑑證明書影本（證二–二–三）、內政部入出境管理局核發之港澳僑胞專用入出境證影本（證二–四）。
三、經濟部投資審議委員會七十四年十月四日經投審（74）秘字第四二六九號核准投資偉 0 運輸股份有限公司函影本（證三–一）、經濟部變更登記事項卡影本（證三–二）。
四、經濟部投資審議委員會七十四年九月十八日經投審（79）秘字第四〇三七號核准投資貿 0 股份有限公司函影本（證四–一）、經濟部變更登記事項卡影本（證四–二）。
五、經濟部投資審議委員會七十九年四月二日經投審（79）秘字第二二九六號核准投資偉 0 工業股份有限公司函影本（證五–一）、經濟部變更登記事項卡影本（證五–二）。
六、八十年度偉 0 運輸股份有限公司、貿 0 股份有限公司及偉 0 工業股份有限公司之扣繳憑單影本。
七、彭 0 剛之戶口名簿影本。
另附代理聲請釋憲委任書正本。

謹呈
司法院 公鑒
聲 請 人：彭 0 剛

聲請人代理人：張 萬 傑 律師

中 華 民 國 八十五 年 六 月 十五 日

附件一、之 (一)

行政法院判決 八十五年度判字第五六〇號

再審原告

訴訟代理人 張 萬 傑 律師

再審被告 財政部臺北市國稅局

右當事人間因綜合所得稅事件，再審原告對本院中華民國八十四年十一月十六日八十四年度判字第二八四四號判決提起再審之訴。本院判決如左：

主 文

再審之訴駁回。

事 實

緣再審原告八十年度綜合所得稅結算申報，原申報綜合所得額新台幣（下同）八七、八一四、四七元，淨額為八七、一八九、六二五元。再審被告初查將其自行列報之分離課稅營利所得二四、七六二、二五四元，併入當年度綜合所得總額，核定其綜合所得淨額為一一二、〇〇一、八七九元。再審原告就其配偶彭董０萍取自偉０運輸股份有限公司（以下簡稱偉０運輸公司）、貿０倉儲股份有限公司（以下簡稱貿０公司）及偉０工業股份有限公司（以下簡稱偉０工業公司）之營利所得共計二四、七六二、二五四元部分，申經復查結果，未准變更，提起訴願，再訴願，遞遭決定駁回，提起行政訴訟，亦經本院八十四年度判字第二八四四號判決駁回。再審原告以原判決適用法規顯有錯誤，對之提起再審之訴，茲摘敘兩辯意旨於次：

再審原告起訴意旨及補充理由略謂：壹、本案系爭標的之股利類別與取得人身份判認錯誤：一、本案訟爭起因之判認錯誤：（一）訟爭之起因：原告配偶華僑董０萍自七十四年起先後三次呈「經濟部核准華僑回國投資取得之股利」，七十四年、七十五年度再審被告均准依華僑回國投資條例與獎勵投資條例就源扣繳分離課徵所得稅，並均存有檔案可稽，為再審被告不爭。八十年

度再審被告不准就源扣繳，另為合併申報課稅處分，始有本案訴訟，再審被告與判決對此亦不辯解而認同事實。判決理由中未敘明本案發生原因證據事實與構成投資所得之屬性類別，如同人有男女，案因性別而異，不究性別，即爭因未明，同理，判決理由自與主文前後矛盾。（二）華僑回國投資條例限制條件與中華民國境內居留個人投資者不同，判決未承依同條例規定與案件證據予以斟酌：1 查華僑投資之出資種類與資金來源，依照華僑回國投資條例第三條均有嚴格限制， 如（1）該條第二款「匯入或攜入外匯構成之現金」，第三款「自備外匯輸入之自用機器設備或原料等之必須國外資金移入國內投入生產事業限制條件。(2）該條例第七條投資申請手續。(3）該條例第八條出資之報請查核及違反之處置。（4）該條例第二十三條虛偽情事之處罰。(5）經投審會七十四年十月四日經投審（74）字第四二六七九號函說明五、七十四年九月十八日經投審（74）秘字第四〇三七號函說明三中，均有載明：「本案應在中華民國境內成交，且轉受讓雙方不得在國內以新台幣支付價款，應以外匯承購或在國外支付」等頗多限制條件，符合上述法定條件者，經濟部審明後始准以華僑身份回國投資與投資所得享有產升條例中之租稅優惠之獎勵。但請注意者，為中華國境內取留個人之投資，法律則未有上項投資資金限制之規定，僅可利用其在國內之資金作為投資之資金，兩者在法律上具有頗大之差異，故同為投資營利所得：一、為中華民國境內居留者之投資營利所得，一為中華民國境內居留者之投資營利所得，足證投資人因身份之不同而異其投資限制與優惠條件之法律規定，且一為特別法之規定，一為公司法中對一般人民投資之規定，因而立法制頒產升條例第十一條、前為獎投條例第十六、十七條對華僑回國投資所得之分離課稅，就源扣繳之特別規定，兩者區分至為明確，憾未就上述證據斟酌判正。2 兩者法律規定之課稅方式不同；華僑回國投資所得者依產升條例第十一條就源扣繳分離課稅，中華民國境內居留投資所得者依所得稅法規定合併申報。（三）本案董 0 萍之華僑身分之投資與投資所得，誤判為中華民國境內居留個人身分之投資與投資所得，又因未承究明判正，環環相扣，前錯導致後誤，致有理由中之證據事實與主文之矛盾，進而導致結論適用課稅法律之錯誤。二、案情因果證據未予合併論究，適用法律之錯誤：（一）審理案件須依據因果證據與事實究明案情發生始末，不得切割臆斷案情證據，斷章取義，為執法者堅守不變之原則。本案發生肇因於經濟部依

華僑回國投資條例專案核准董鈂萍以華僑身分攜國外資金回國投資上述國內三公司。復查系爭偉0運輸公司之七十四與七十五年度股利所得，再審被告已核准就源扣繳並有檔卷紀錄可稽。為其不爭不辯之證據事實。茲其特就董0萍八十年度取得上述該公司之股利所得，與前案情況完全相同，竟不准就源扣繳而以合併申報課徵綜所稅處分，自係將同人、同事實、同華僑回國投條例規定，案發與行為時不可分之案情予以前後分割，捨棄核准本案時之原因事實法律依據與以前年度核准就源扣繳之證據，截取後年度之同案投資所得另為處分。本案三公司中之另兩系案公司亦同，雖然華僑投資後之延續年度不同，但投資所得之類別屬性與發生之原因則一，沒有投資焉有投資所得，兩者具有密不可分之因果關係，本判決未予分別究明採證本案華僑投資營利所得發生之原因，再審被告倒果為因，而不以華僑投資論斷，判決理由與主文顯有不符與矛盾。（二）判決捨棄本案證據事實與本案華僑董0萍核准回國投資之當時法律規定–華投條例、產升條例與獎投條例等，並概予忽視上述特別法三條例之存在與投資行為所發生之事實法律關係，另以普通法之所得稅法與民法規定而為判決，自係分割案情因果關係證據斷章取義，適用法律顯有偏頗，而有率斷之嫌，殊難折服。貳、增設課稅條件超越現行法律規定範圍之誤：憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，亦即政府機關雖有依法課稅之公權力，但人民亦有排除非依法律課稅之憲法保障權，故中央法規標準法第五條規定「關於人民權利義務事項應以法律定之」之規定，在在顯示稅捐法律主義之原則，以防止國家稽徵行政權力之濫用，以落實憲法第十五條（經濟上之受益權）「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障」之規定，藉以彰顯國家行政之法治精神。又憲法第七條（法律地位之平等），中華民國人民、無分男女、宗教、種族、階級、黨派在法律上一律平等。憲法第十條（居住遷徙之自由），人民有居住遷徙之自由之明文規定，以保障人民男女法律地位之平等與男女居住遷徙之自由。準此，復按民法第一千零零二條（夫妻之住所）「妻以夫之住所為住所..但當事人另有約定者，不在此限」之限制規定，兩者顯有牴觸而破壞男女法律地位平等之規定並損及女性權益。惟法律不得牴觸憲法、命令不得牴觸憲法或法律，為中央法規標準法第十一條所明定。各行政機關均應遵守之法律原則而受約束，且民法第二章第二節夫妻財產權及第四草中之監護權，男女法律地位不平等之規定部分，業經司法院先後明

確解釋，限期修法，足資為鑑。故各稅務機關源自法律規定之稽徵權，亦僅能於法律規定範圍內依法課稅，自不得捨特別法華投條例與產升條例中對華僑投資人營利所得適用就源扣繳分離課稅之納稅優惠規定而引用與憲法牴觸之民法限制妻住所及棄置產升條例核准華僑回國投資人境內居留規定而擴張稽徵權以圖利國庫。大院為最高行政救濟機關審理稅務行政訴訟案件，亦應限於就稽徵機關課稅處分中有無依照法律規定之範圍內審理，自亦不得於法律明文規定範圍外，藉司法權假六十三年度判字第六七三號判例增設現行法律內未規定之課稅條件，損害人民之財產權，此均與華投條例、產升條例、中央法規標準法及憲法規定有違。參、不適用產升條例特別規定就源扣繳而適用所得稅法一般規定合併申報綜所稅部分之適用法律錯誤：一、行為時產升條例第十一條之規定：「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與股東之盈餘者，依華僑回國投資條例申請投資經核准者，其應繳納之所得稅，由所得稅法規定之扣繳義務人於給付時，按給付額或應分配就源扣繳百分之二十，不適用所得稅法結算申報之規定」，及同條例第二條規定本條例與其他法律之適用順序，足可證明為產升條例規定以就源扣繳方式排所得稅法合併結算申報所為之同一事項特別規定，文字明確可查，判決理由指謂無特別規定之語，用法顯有錯誤。二、產升條例第十一條中「非中華民國境內居住之個人」身分之認定，除所得稅法第七條第二項及第三項之規定外，另特別法產升條例第十一條內針對以華僑身分回國投資經營事業之實際需要，特別明文規定「依華僑回國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定一百八十三天時」，自該事業所分配之股利，得適用產升條例十一條之規定。此又可證明為產升條例對所得稅法第七條第二項及第三項同一事項所為之特別規定，文字明確可查，判決理由指謂無特別規定之言，用法有誤。三、以判例推翻特別法優於普通法殊值商榷：由於上述參、一、二、關於特別法產升條例中對所得稅法內相同關係事項之特別規定，則再審原告之配偶董0萍早於七十四年間申請經經濟部投審會依華僑回國投資條例核准回國投資偉0運輸、貿0倉儲與偉0工業等公司，並分別擔任副總經理或經理人職位等各在案。縱於八十年度居留國內日數均超過所得稅法所定之一百八十三天，但對其取自偉0運輸、貿0倉

儲、偉0工業等三家公司之投資營利所得，依據產升條例第十一條之規定，仍得適用該條就源扣繳之規定。又基於特別法優於普通法之法律適用原則，自應優先適用產升條例規定之就源扣繳分離課稅而不適用所得稅法合併結算申報之規定。以判例推翻特別法之明文規定，其適法性，殊值商榷。請再斟酌。肆、本案捨棄入境證據適用民法第一千零零二條認定華僑配偶董0萍為中華民國境內居住之個人，涉及逾越法律規定範圍之錯誤：（一）大院八十年度系案判決中均有參用民法第一千零零二條「妻以夫之住所為住所」之規定，而判認董0萍在中華民國境內有住所（事實上境內無住所）而為中華民國境內居住之個人，自屬限制原告配偶董0萍之居住自由，牴觸憲法中男女法律地位平等與居住遷徙自由之規定。又對董0萍以華僑回國投資人身分，經營管理之需要，依產升條例第十一條規定申經內政部入出境管理局核准居留國內日數超過之一百八十三天之事實，判決中均捨棄內政部境管局依法核發「港澳僑胞專用入出境證」之法律依據與原因之事實，並判決認定原告之配偶為所得稅法第七條第二項第一款及第二款所稱之「中華民國境內居住之個人」，轉而適用所得稅法第七十一條第一項結算申報之規定，核課綜合所得稅。尤以利用該民法違憲規定而認定為中華民國境內居住個人之身分，自有牴觸憲法第七條及第十條及違反中央法規標準法第十一條之規定，並逾越產升條例第十一條規定範圍而彰然若揭。（二）另以法律之立場析述民法與所得稅法規定住所定義之不同，證明本案判決適用法律之錯誤：所得稅法第七條對於說明「非中華民國境內居住之個人」之定義與民法第一千零零二條「住所」之定義，因立法目的之不同，法律文字之定義顯不一致。所得稅法第七條第二項規定「中華民國境內居住之個人」，從法律文字觀之其在中華民國境內「有」「無」住所及是否為中華民國境內居住之個人，兩者之間並無明定其互為因果之當然關係要件，有住所者不一定為中華民國境內居住之個人，無住所者仍有可能為中華民國境內居住之個人。再審被告與大院判決主張理由以民法第一千零零二條「夫妻住所」之規定為基礎，先以再審原告彭0剛在境內有住所，轉而適用於所得稅法所稱之「中華民國境內居住之個人」而認定董0萍為中華民國境內居住之個人，既不合邏輯原則亦於理難直。舉例如下：本案「妻」董0萍為華僑而「夫」彭0剛在國內設有住所，判決依據民法第一千零零二條規定認定「妻」董0萍在國內亦設有住所，又以妻在一課稅年度內在國內居留期間超

過一百八十三天，而認定為「中華民國境內居住之個人」，「妻」本身縱有擔任被投資公司董事、監察人或經理人職位，並有依產升條例規定以經營被投資公司之理由申經內政部境管局核准居留等之兩項法定證據條件，判決仍認為不得依據所得稅法第七條第二項第二款、產升條例第十一條之規定，享受就源扣繳之納稅優惠。反之，如「夫」為華僑在國內無住所，而「妻」在國內設有住所，其「夫」未經常居住國內，依法仍為「非中華民國境內居住之個人」，其以華僑身分核准回國投資，雖有擔任被投資公司之董事、監察人或經理人職位而停留國內超過一百八十三天，依大院適用民法第一千零零二條妻以夫之住所為住所之主張，仍可依產升條例第十一條之規定，適用就源扣繳分離課稅之規定享受納稅之優惠。兩例相較，所得稅法第七條第三項「非中華民國居住之個人」之身份如依據民法第一千零零二條夫妻住所作基礎而認定，則顯使夫在國有住所而身為華僑之妻方，必將不能享受產升條例第十一條及所得稅法第七條第二項第二款就源扣繳之納稅優惠之權益。足證判決理由中所引大院六十三年判字第六七三號判例所指「就源扣繳係以其非中華民國境內居住之個人且無配偶居住國內之情形而言」及財政部五十九年九月十九日台財稅第二七一五號函釋之瑕疵畢現，證非產升條例、獎投條例之立法原意，擴張解釋，援例用法仍不無偏頗之誤。董０萍迄今仍未在中華民國境內設立「戶籍」、「住所」、「未領身分證」戶籍法上之法定身分證件，被告所給董０萍之外僑納稅編號為「00000000PE」並非身分證號碼，足證被告亦將其歸屬外僑並非中華民國境內有住所之個人。外僑身份者之綜所稅個案處理與在中華民國境內設有戶籍住所者綜所稅合併申報之方式不同，被告兩種不同之處分事實，更與本案判決合併申報之意旨矛盾。（三）大院判決適用與現行有效法律衝突矛盾之六十三年判字第六七三號判例之誤：１、行政法院六十三年判字第六七三號判例內載：「所得稅法第二條第二項及獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條之一所稱就源扣繳，係以其非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言。若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅」。２、判例逾越產升條例就源扣繳規定範圍之錯誤：行為時產升條例之立法意旨為獎勵投資，故以納稅優惠鼓勵華僑回國投資而於第十一條規定：「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，而有中華民國境內公司之分配與股東之盈餘，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：一、依華僑回國投資條例或外國人投資條例申請投資經核准者，其應納之所得稅，由所得稅法規定之扣繳義務人於給付時，按給付額或應分配額扣繳百分之二十」。另行為時所得稅法第二條第一項、第二項規定「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得依本法規定課徵綜合所得稅」；「非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源之所得，除本法另有規定外，其應納稅額分別就源扣繳」。以上產升條例與所得稅法之規定，厥為非中華民國境內居住之個人，適用就源扣繳之法律基本規定，至非依華僑回國投資條例或外國人投資條例申請投資經核准者，其取得所得與納稅條件，所得稅法第一、二、四章中均有與產升條例第十一條不同之申報納稅規定，兩者明確區分。本案處分適用法律混淆為訟爭之源：(1）關於「非中華民國境內居住之個人」之法律界定意義：所得稅法第七條第二項規定：「本法稱中華民國境內居住之個人，指左列兩種：一、在中華民國境內有住所，並經常居住於中華民國境內者。二、在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者。同法條第三項規定：本法稱非中華民國境內居住之個人，係指前項規定以外之個人」該「前項規定以外之個人」，所得稅法雖未明釋，但產升條例第十一條中對此已有明確之特別規定而為呼應，以濟其短，俾免執法者誤解而滋生疑端，析述於后：(2）產升條例對所得稅法規定事項之特別規定：政府為謀求經濟發展，極需外貿進入國內，尤以鼓勵華僑回國投資為首，惟為鼓勵華僑回國之興趣排除現行稅法中無鼓勵性與非優惠性之規定，明確規定租稅優惠之誘因，為此特別對國外華僑之非中華民國境內居住之個人回國投資者，特於產升條例第十一條中明確規定，依華僑回國投資條例核准在中華民國境內投資者之納稅優惠條件，以特別立法排除所得稅法適用之法律文字，如「非中華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定一百八十三天時，其自該事業所分配之股利，得適用前項之規定。」前獎投條例第十六、十七條中亦有相同之規定，俾使回國投資並親自參與經營管理而擔任董、監

事或經理人之華僑，縱然居留中華民國境內之日數超過一百八十三天而有中華民國來源之營利所得，仍得享有適用就源扣繳之納稅優惠之特別規定。該條例規定之居留國內超過一八三天，法律效力優於所得稅法第七條第二項所為之相同規定，法意明確肯定而杜爭議，惟將該境內居留超過一八三天以上引用行政命令財政部八十年七月三日台財稅第〇〇八六九七二八一號函釋，判解為經常住在國內而為中華民國境內居留人之判認條件，仍以無優先為判決，顯有失誤。（3）判例牴觸憲法之規定：經查上述所得稅法及獎投條例之規定，著重在非中華民國境內居住個人之華僑身份而申請核准投資與實際參與經營者之事實為就源扣繳分離課稅納稅優惠之條件，迄未規定結婚對象是否為中華民國之公民及回國投資之華僑之配偶是否在中華民國境內有住所為其異於就源扣繳分離課稅之條件，故六十三年判字第六七三號判例及財政部五十九年台財稅第二七一五號函釋中增設之「無配偶居住國內」始能適用就源扣繳分離課稅之條件，自有牴觸憲法第十五條保障財產權及第十九條依法律納稅之規定，顯已逾越所得稅法及產升條例兩者所定之課稅範圍。（4)明令放寬不論是否攜帶眷屬子女回國定居，均得就源扣繳百分之二十之租稅優惠：財政部七十五年四月十七日台財稅第七五二一五五三號函行政院香港小組，載明副本抄送被告北市國稅局，主旨：「依華僑回國投資條例核准回國投資，並擔任該核准投資事業之董事、監察人或經理人者，如因經營或管理其投資事業需要，於一課稅年度在我國境內居留期間超過一百八十三天時，不論其是否攜帶子女回國定居，其自該投資條例所分配之股利，均得依獎勵投資條例第十七條規定，適用同條例第十六條第一項第一款規定，就源扣繳百分之二十所得稅。」，財政部為鼓勵華僑回國投資既明令放寬鼓勵條件寬至攜帶眷屬子女回國定居者仍可就源扣繳之範圍。上述眷屬二字，自應解為包括配偶之夫或妻；上述定居二字，自應解為包括久居境內超過一百八十三天並登記設立戶籍，足見放寬範圍頗大，況上述函釋針對香港華僑而為，董0萍為香港華僑，自應適用。六十三年判字第六七三號判決及本案判決理由第十八中所依據財政部五十九年九月十九日台財稅字第二七一五九號對所得稅法之令釋，兩者均在七十五年函釋之前，依後令推翻前令之法律適用原則，自應依後者辦理，憾被捨棄而採用五十九年者，仍固守判例與前令而與主管機關財政部之後釋矛盾，請再斟酌。伍、兩種法律與解釋規定不一時，應適用最有利當事人者為準：本案華僑回

國投資法律與釋函規定寬嚴不一，有利華僑回國投資者，計有華投條例、產升條例及財政部七十五年四月十七日台財稅第七五二一五五三號函（證十一）等，有利稅收國庫者，判決理由中列舉計有所得稅法、財政部五十九年九月十九日台財稅第二七一五號令等，以上各項規定之納稅權益寬嚴差距頗大，誠為本案爭議關鍵。經查中央法規標準法第五條「應以法律規定之事項」、第六條「命令訂定事項之限制」、第十一條「法令之位階」、第十六條「特別法優於普通法之原則」、第十八條「從新從優原則」。又產升條例第二條，本條例與其他法律適用之順序，但書「但其他法律規定較本案條例更有利者，適用最有利之法律」等，事關人民權益，已有明確之規定，亦在在表明應適用法律之原則，自應就對當事人最有利者為之。六、對於被告答辯之爭議：一、對於答辯理由一，第十行，再審原告所爭議者為六十三年判字第六七三號判例而為本案判決，深有超越獎勵投資條例第十七條及同條例徵收細則第二十五條之一、促住產業升級條例第十一條及所得稅法第二條第二項之法律文字規定範圍。嗣司法院釋字第三七一號規定「..法官於審理案件時，對於應適用之法律，依其合理之確信，認為有牴觸憲法之疑義者，自應許其先行聲請解釋憲法..」，懇請大院賜准報請大法官會議解釋，其結果如該判例解釋為正確，嗣後政通人和，人民遵行不再質疑，如為撤銷，足示大院執法公正，審理案件寬容坦蕩之風範，萬民讚仰，請斟酌。二、對於答辯理由一、第十五行，再審原告所爭議者為財政部之函釋為行政命令，據該命令而為判決，而該命令解釋顯有牴觸憲法與逾越所得稅法第二條第二項、第七十三條第一項、獎勵投資條例第十七條及促進產業升級條例第十一條之規定之範圍，對照命令與上述各項法律之文字確有不符，懇請斟酌函請大法官會議解釋，該命令有否違反憲法規定，以息徵納雙方爭議，無任企待。三、對於答辯理由三、第一行，（一）經查民法第一千零零二條之但書規定文字：「但約定夫以妻之住所為住所或妻以贅夫之住所為住所者從其約定」。上述「約定」兩字，並無規定必須以「書面約定」及「口頭約定」無效之文字，亦即書面或口頭約定均可，況夫妻間日夜相處瑣事萬端，強以事必書面約定或覓具證人作證而不准口頭約定等，均有違常情，於法亦不合。換言之，即有書面約定亦可疑其臨訴補辦？爭議仍多，本案彭０剛與董０萍夫妻口頭約定各以其設籍住所為住所，自屬適法。難以認定其在中華民國境內有住所。（二）民法第一千零零二條前段

「妻以夫之住所為住所」規定牴觸憲法第七條（平等權）：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等」之規定，迭經婦女團體遊行抗議為男女不平等之法律而違憲，損害人民權益，再審被告之辯更可證明。司法主管單位正在修法中，請依司法院釋字第三七一號賜准報請大法官解釋該民法第一千零零二條規定及引該條規定課稅損及人民權益之處分與判決。四、對於答辯理由三、第三行，再審原告就本點所爭議者為其配偶董０萍居留國境內二四二天，係依華僑回國投資條例及促進產業升級條例第十一條第二項之明確規定「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定一百八十三天時，自該事業所分配之股利，得適用前項之規定」。董０萍基於香港華僑回國投資擔任公司經理人之證明身分，依法申請內政部入出境管理局核准者，詳見再審狀理由欄，「得」與「不得」適用前項規定，上述法律爭議與判決認定之事實，有否違反憲法規定，請依司法院釋字第三七一號解釋報請大法官明釋，以昭公允。五、對於答辯理由四、第二行，再審原告所爭議者：（一）促進產業升級條例既已明確規定華僑回國投資（董０萍條件證據符合）取得中華民國境內公司股利之所得，由所得稅法規定之扣繳義務人於給付額時按給付扣繳百分之二十，對照「所得稅法第七十三條第一項就源扣繳」之規定，自係相同事項而作特別規定。（二）同該條例第十一條第項末段「不適用所得稅法結算申報之規定」，對照「所得稅法第七十一條第一項結算申報之規定」，自係相同事項之特別規定。（三）以上兩者，再審被告所辯不足採。大院據以判決自有牴觸憲法之疑，懇請斟酌賜依司法院釋字第三七一號報請大法官會議解釋，以息爭議。七、綜上所述，本案行政訴訟判決適用民法、大院判例、財政部函釋所得稅法條文等，拾棄華僑回國投資條例、促進產業升級條例之規定所為原告之訴駁回，顯有適法律錯誤違憲之疑，請准判決廢棄或賜准依司法院第三七一號解釋函請大法官解釋，以資適法而止爭議。

再審被告簽辯意旨略稱：一、按「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定課徵綜合所得稅。非中華民國境內居住之個人而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額分別就源扣繳。」「本法稱中華民國境內居住之個人，指左列兩種：一、在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。二、在中華民國境內無住所，而於課稅年

度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者。」「本法稱非中華民國境內居住之個人，係指前項規定以外之個人。」分別為行為時所得稅法第二條、第七條第二項及第三項所明定。而納稅義務人之配偶有所得稅法第十四條各類所得者，應由納稅義務人合併申報課稅，復為同法第十五條所規定。又所得稅法第二條第二項及當時獎勵投資條例第十七條（現已改為促進產業升級條例第十一條第二項）暨同條例施行細則第二十五條之一所稱就源扣繳，係指非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言。若配偶之一方居住國內，為中華民國納稅義務人，則他方縱居國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅。大院著有六十三年判字第六七三號判例可資參照。末按「..納稅義務人配偶，不論係中華民國境內居住之個人或非中華民國境內居住之個人，凡有中華民國來源所得者，應由納稅義務人合併其配偶之所得申報課稅，..不適用所得稅法第七十三條第一項就源扣繳之規定。」亦經財政部五十九年九月十九日台財稅第二七一五九號令釋（參閱財政部編列八十三年版所得稅法令彙編第二二一頁）有案。二、本件原核定將再審原告申報分離課稅之營利所得併其綜合所得核定總額為一一二、五七六、六六一元，淨額為一一二、〇〇一、八七九元，發單補徵其八十年度綜合所得稅。三、經查再審原告自七十三年六月間即設籍在中華民國境內有住所，有戶籍謄本可稽，再審原告與其配偶彭董０萍既無以妻之住所為住所之約定，依民法第一千零零二條規定，其配偶仍為應認定在中華民國境內有住所，且再審原告及其配偶八十年度在中華民國境內居留分別有二八九天及二四二天，堪認有經常居住中華民國境內之事實。是再審原告及其配偶顯屬所得稅法第七條第二項第一款所稱中華民國境內居住之個人，再審原告仍應將配偶所得合併申報，是本局將再審原告配偶彭董０萍營利所得併計當年度綜合所得總額核課，徵諸首揭法條函釋規定，並無不合。四、再審原告雖主張其配偶取得之系爭利息，應優先適用促進產業升級條例第十一條之特別規定云云，惟查特別法優於普通法，固為法律適用之原則，但其優先適用，係指法規對其他法規所規定之同一事項而為特別之規定者而言。就行為時促進產業升級條例及所得稅法有關條文，促進產業升級條例並未對所得稅法第七條第二項第一款之「在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者」應適用所得稅法第七十一條第一項結算申報之規定，作特別規定，自無優先適用可言，則本件再審原告之配

偶取自中華民國來源之所得，自應由再審原告合併申報。次查再審原告就其為行為時所得稅法第七條第二項第一款所稱之中華民國境內居住之個人，並無爭議，則其配偶縱屬非中華民國境內居住之個人，而於本年度取得之系爭股利所得二四、七六二、二五四元，即應由再審原告依行為時所得稅法第十五條規定合併申報課稅，並無依行為時促進產業升級條例第十一條第二項規定就源扣繳之餘地。五、再查再審原告主張大院六十三年判字第六七三號判例及財政部五十九年九月十九日台財稅第二七一五九號令釋均在財政部七十五年四月十七日台財稅第七五二一五五三號函釋頒布之前，依後令推翻前令之法律適用原則，自應依後者辦理乙節。惟查再審原告所稱七十五年函釋，並未就華僑之眷屬（如本案再審原告）在中華民國境內有住所，如有中華民國來源所得，夫妻應否合併申報之情形有所規定，自不適用於本案。又大院判例及五十九年函釋與七十五年函釋所規範之內容不同，是本局未採用其主張亦無違反後令優於前令之法律適用原則。六、末查所得稅法雖迭經修正，然「非中華民國境內居住之個人」始得依促進產業升級條例第十一條規定不適用所得稅結算申報之規定，以及夫妻應合併申報之意旨，並未變更，是本局依據首揭法條函釋規定核課其稅款並無不合，從而再審原告依據行政訴訟法第二十八條規定提起本再審之訴，自不足採。原判決並無違誤，請判決駁回再審原告之訴，以維稅政等語。

理 由

按行政訴訟當事人對本院之判決提起再審之訴，必須具有行政訴訟法第二十八條所列各款情形之一者，始得為之，而該條第一款所謂適用法規顯有錯誤者，係指原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規相違背或與解釋判例有所牴觸者而言，至於法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規錯誤，而據為再審之理由，本院六十二年判字第六一〇號著有判例。次按「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定課徵綜合所得稅。非中華民國境內居住之個人而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額分別就源扣繳。」「本法稱中華民國境內居住之個人，指左列兩種：一、在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。二、在中華民國境內無住所，而於課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者。」「本法稱非中華民國境內居住之個人，係指前項規定以外之個人。」分別為行為時所得稅法第二條、第

七條第二項及第三項所明定。而納稅義務人之配偶有所得稅法第十四條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳，復為同法第十五條第一項所規定。又所得稅法第二條第二項及當時獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條之一所稱就源扣繳，係指非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言。若配偶之一方居住國內，為中華民國納稅義務人，則他方縱居國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第十五條規定合併申報課稅。本院著有六十三年判字第六七三號判例可資參照。又「..納稅義務人配偶，不論係中華民國境內居住之個人或非中華民國境內居住之個人，凡有中華民國來源所得者，應由納稅義務人合併其配偶之所得申報課稅，..不適用所得稅法第七十三條第一項就源扣繳之規定。」亦經財政部五十九年九月十九日台財稅第二七一五九號令釋有案。本件再審原告因綜合所得稅事件，不服再審被告初查，將其申報分離課稅之營利所得併其綜合所得總額為一一二、五七六、六六一元，淨額為一一二、〇〇一、八七九元，發單補徵其八十年度綜合所得稅。循序提起行政訴訟，本院前訴訟程序審理結果，以「原告（即再審原告，以下同）自七十三年六月間即設籍在中華民國境內，有戶籍謄本可稽；而其與配偶彭董０萍既無以妻之住所為住所之約定，依民法第一千零零二條規定，其配偶仍應認定在中華民國境內有住所。且原告及其配偶八十年度在中華民國境內居留分別有二百八十九天及二百四十二天，亦有內政部警政署入出境管理局之出入境記錄附於原處分卷可證，則原告及其配偶彭董０萍均為行為時所得稅法第七條第二項第一款所稱中華民國境內居住之個人，應無容疑。是原告既為中華民國境內居住之個人，依法有辦理綜合所得稅結算申報之義務，其配偶彭董０萍八十年度在國內實際居留日數既在一百八十三天以上，多達二百四十二天，則其分別取自偉０運輸公司、偉０工業公司及聯貿公司之營利所得一八、〇一三、三八三元、六、七一二、八七五元及三五、九九六元，既為中華民國來源之所得，依法自應由原告合併申報。是被告（即再審被告，以下同）將系爭營利所得，併入原告本期所得額中核計綜合所得稅，於法並無不合。原告就主張其配偶取得之系爭股利，應優先適用促進產業升級條例第十一條就源扣繳之特別規定云云。惟查特別法優於普通法，固為法律適用之原則，但其優先適用係指『法規對其他法規所規定之同一事項而為特別之規定者』而言，對照促進產業升級條例及所得稅法有關條文，該條例並未對所得稅法第

七條第二項第一款之『在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者』適用同法第七十一條第一項結算申報之規定作特別規定，自無優先適用可言。另查原告之配偶彭董0萍八十年度於偉0運輸公司、偉0工業公司及貿0公司擔任監察人、經理人一職，其八十年度在中華民國境內居留日數既為二百四十二天，況且原告有居住國內之情形，依財政部八十年七月三日台財稅第八〇〇六九七二八一號函釋，係屬中華民國境內居住之個人，應依法辦理結算申報，依本院六十三年判字第六七三號判例及財政部五十九年九月十九日台財稅字第二七一五號函釋，其取得前開公司之股利，仍應有所得稅法第十五條規定與原告合併報繳之適用，並無依促進產業升級條例第十一條或當時獎勵投資條例第十七條適用同條例第十六條第一項規定就源扣繳之餘地。被告否准其採分離課稅所得申報，應非無據。再查行為時所得稅法第十五條「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報繳」之規定，並無二種以上不同之法令可資適用，自不生有利與否之問題。本件被告否准彭董0萍八十年度取自前開公司之股利採分離課稅所得申報，並無不妥。至原告主張被告援引已於七十九年十二月三十一日施行期滿之獎勵投資條例，違反法律適用原則一節。經查該條例第十七條與促進產業升級條例第十一條所規定之內容均同；所稱『就源扣繳』，係指非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形，援引新、舊法條，其結果並無不同，所訴並不足採。次查所得稅法雖迭經條正，惟夫妻應合併申報之旨，並未變更，本院六十三年判字第六七三號判例，自仍有其適用。上開判例係對六十年度綜合所得稅所為，其所引用之法律為行為時所得稅法第十五條，並參照財政部59台財稅字第二七一五九號令，本院發行之判例要旨就其參考法條中：『獎勵投資條例』、『暨同條施行細則第二十五條之（一）部分』，以括弧註明為（五十九年十二月三十日修正公布）者，乃指其上之『獎勵投資條例』而言，並非指其施行細則第二十五條之（一)而言，此自『修正公布』之用語即可明瞭，不過該括弧所註明之住置錯誤，致有誤會。且上開判例所由根據之原判決理由原文並未引用獎勵投資條例施行細則第二十五條之（一）據以裁判，此有原判決可按，是上開判例之原來判決並無適用法令錯誤之問題，而判例要旨彙編所載與該判決原文所以不符，係於選為判例之時，其選用者因上開條例施行細則第二十五條之¯業已頒行，將之列入作為參考，類此情形，早經本院發現，並已規定

摘錄判例要旨均以判決原文為之，不得加以增減，即在矯正此一缺失，是該判例意旨，與本件案情並無牴觸，原告主張該判例係屬錯誤，應不再適用云云，不無誤會。末查，原告主張復查決定書理由引用華僑回國投資條例中業經刪除之第十七條及第十六條有關課徵遺產稅優待辦法之規定，與本案無涉云云。經查，係因原告提出復查時曾援引該條例，故被告為復查決定時乃就該條例予以敘明不適用之理由，茲原告反指係被告原決定引據為核駁理由，亦屬誤會。」遂認再審原告在前程序之訴為無理由，判決予以駁回。核其所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例亦無牴觸。查再審原告八十年度綜合所得稅結算申報，關於其配偶彭董０萍所得部分，適用所得稅法第二條、第七條第二、三項、第十五條第一項、民法第一千零零一條、本院六十三年判字第六七三號判例及財政部五十九年九月十九日台財稅字第二七一五九號令等規定，應由再審原告合併申報，且適用各該規定並無適用法規錯誤之處，本件並無促進產業升級條例第十一條或當時獎勵投資條例第十七條等規定之適用等情，原判決已詳予論明。茲再審原告仍以原判決捨棄促進產業升級條例等規定，而適用上開所得稅法、民法及判例、函釋予以駁回，顯有適用法規錯誤且違憲云云。顯係其個人法律上見解之歧異，揆諸首揭說明，要不得據為再審之理由，其執以指摘原判決違誤，求為廢棄，難謂有理，應予駁回。據上論結，本件再審之訴為無理由，爰依行政訴訟法第三十三條、民法訴訟法第五百零二條第二項，判決如主文。

中 華 民 國 八十五 年 三 月 十三 日

（本聲請書其餘附件略；同聲請人另提有聲請書二，因內容同一，從略）