

解釋字號	釋字第615號
解釋公布院令	中華民國 95年07月28日
解釋爭點	所得稅法細則第25條第2項及相關函釋違憲？
解釋文	<p>所得稅法施行細則第二十五條第二項規定，納稅義務人選定適用標準扣除額者，於其結算申報案件經稽徵機關核定應納稅額之後，不得要求變更適用列舉扣除額，並未逾越九十年一月三日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款之規範目的；財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號及八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋，係就上開規定之適用原則，依法定職權而為闡釋，並未增加該等規定所無之限制，均與憲法第十九條租稅法律原則無違。</p>
理由書	<p>本件聲請人就臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決及最高行政法院九十四年度裁字第〇一三六五號裁定所適用之所得稅法施行細則第二十五條（第二項）規定及財政部八十一年二月十一日台財稅字第八〇一七九九九七三號、八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋，聲請解釋憲法。查上開最高行政法院裁定係以聲請人對上開臺北高等行政法院適用簡易程序之判決提起上訴，不符合訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性之要件，不予許可，並未適用上開法規及函釋，而以上訴不合法從程序上予以駁回。因聲請人已依法定程序盡其審級救濟，且非對裁判適用法律所表示之見解，而係對上開法令是否違憲聲請解釋，故應以上開臺北高等行政法院判決為確定終局判決，就其所適用之上開法規及函釋予以解釋，合先敘明。</p> <p>憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之。</p> <p>九十年一月三日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款規定，納稅義務人於結算申報綜合所得稅，就個人綜合所得總額減除扣除額以計算所得淨額時，得就標準扣除額或列舉扣除額擇一申報減除。查扣除額申報減除方式之選擇，乃立法者基於租稅正確與稽徵便宜之目的，准許納稅義務人參與稅負稽徵程序，而可以選擇租稅負擔較小或申報較方便之減除方式，供稽徵機關為</p>

應納稅額之核定。惟為避免納稅義務人申報減除方式之選擇，導致租稅法律關係不確定，而不能實現上述規範之目的，有為合理限制之必要。財政部依所得稅法第一百二十一條授權訂定該法施行細則，於七十三年八月十六日修正發布該細則第二十五條第二項規定：「經納稅義務人選定適用標準扣除額，或依前項規定視為已選定適用標準扣除額者，於其結算申報案件經稽徵機關核定後，不得要求變更適用列舉扣除額。」乃以稽徵機關是否完成應納稅額之核定，作為納稅義務人上開選擇之期限規定，係為有效維護租稅安定之合理手段，已調和稽徵正確、稽徵程序經濟效能暨租稅安定之原則，要無逾越上開所得稅法第十七條第一項第二款之規範目的，與憲法第十九條租稅法律原則並無違背。

主管機關本於法定職權於適用相關租稅法律規定所為釋示，⁴如無違於一般法律解釋方法，於符合立法意旨之限度內，即無違反憲法第十九條規定之租稅法律原則。財政部八十一年二月十一日台財稅字第80一七九九九七三號函：「……本件納稅義務人××七十七年度綜合所得稅結算申報案既已選定適用標準扣除額，並經稽徵機關核定，雖核定內容有誤申請更正，依首開規定亦不得要求變更適用列舉扣除額。」八十七年三月十九日台財稅字第87一九三四六0六號函：「綜合所得稅納稅義務人未依限辦理結算申報，但在稽徵機關核定應納稅額前補辦申報者，可適用公職人員選舉罷免法第四十五條之四及總統副總統選舉罷免法第三十八條規定，列報候選人競選經費列舉扣除額、個人對候選人與依法設立政黨捐贈列舉扣除額；如納稅義務人已依限辦理結算申報，經選定填明適用標準扣除額或經稽徵機關視為已選定適用標準扣除額，其結算申報案件經稽徵機關核定前申請補報者亦同；惟經稽徵機關核定之案件，則不適用上述申請補報列舉扣除額之規定。」係主管機關基於法定職權，闡釋上開所得稅法第十七條第一項第二款及所得稅法施行細則第二十五條第二項之適用原則，既經稅捐稽徵機關核定應納稅額之後，即不得變更之前已選定之扣除額申報方式，並未增加所得稅法及其施行細則所無之限制，自與憲法第十九條租稅法律原則無違。

至於聲請人另聲請將首開最高行政法院裁定及臺北高等行政法院判決宣告違憲，並均予撤銷一節，因依現行法制，法院裁判本身尚不得為違憲審查之客體，本院亦不得予以撤銷，是此部分聲請，核與司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定不合，依同條第三項規定，應不予受理。⁵

	<p>大法官會議主席 大法官 翁岳生</p> <p>大法官 林永謀 王和雄 謝在全 賴英照</p> <p>余雪明 曾宥田 廖義男 徐璧湖</p> <p>彭鳳至 林子儀 許宗力 許玉秀</p>
意見書、抄本等文件	<p> 615抄本(含解釋文、理由書及許大法官玉秀提出之部分協同意見書、聲請書及其附件)</p> <p> 許大法官玉秀提出之部分協同意見書</p>
聲請書/ 確定終局裁判	<p> 陳○榮聲請書</p>
相關法令	<p> 憲法第19條(36.01.01)</p> <p> 所得稅法第17條第1項第2款 (90年1月3日修正公布) (90.01.03)</p> <p> 所得稅法第121條(95.06.14)</p> <p> 所得稅法施行細則第25條第2項 (73年8月16日修正發布) (103.09.30)</p> <p>財政部81年2月11日台財稅字第801799973號函</p> <p>財政部87年3月19日台財稅字第871934606號函</p>
相關文件	<p>事實摘要(大法官書記處整理提供)</p> <p>本件聲請人選擇以標準扣除額申報 90 年度綜合所得稅，經核定補徵稅額 7 萬餘元。聲請人請求改按列舉扣除額申報，臺北市國稅局拒絕其請求，經復查、訴願後起訴，臺北高等行政法院對聲請人為敗訴判決 (92 年度簡字第 733 號判決)，聲請人不服，上訴至最高行政法院，經該院以上訴不合法予以程序駁回 (94 年度裁字第 1365 號裁定)。聲請人以所得稅法施行細則第 25 條、財政部 81 年 2 月 11 日臺財稅字第801799973 號函與 87 年 3 月 19 日臺財稅字第 871934606 號函，有牴觸憲法第 7 條、第 15 條、第 19 條及第 23 條之疑義，聲請解釋。</p>