

陳○榮聲請書

聲請解釋憲法之目的：

請求解釋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○一三六五號確定裁定適用所得稅法施行細則第二十五條規定以及財政部八十一年二月十一日台財稅字第八○一七九九九七三號和八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六○六號函釋所為之解釋或形成法律見解，適用於聲請人之綜合所得稅案件，顯有違背憲法第十九條規定、「法律保留原則」、「租稅法定原則」、「租稅公平原則」、司法院釋字第二一○、二一七、二六八、二七四、三一三、三六○、三六七、三九二、三九四、四一九、四四三、四九九、五七○號解釋意旨、憲法第七條平等原則、憲法第二十三條比例原則、憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，明顯已牴觸憲法。

聲請解釋事項：

- 一、所得稅法施行細則第二十五條規定違憲。
- 二、財政部八十一年二月十一日台財稅字第八○一七九九九七三號及八十七年三月十
- 三、臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決違憲。
- 四、最高行政法院九十四年度裁字第○一三六五號裁定違憲。
- 五、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○一三六五號裁定均予撤銷。

聲請解釋憲法的理由：

壹、關於程序部分

- 一、根據司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，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。
- 二、聲請人與財政部臺北市國稅局間綜合所得稅事件經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○一三六五號確定裁定予以聲請人敗訴確定，聲請人之憲法所保障之平等權、財產權、租稅法定主義和比例原則（憲法第七條、第十五條和第十九條和第二十三條規定）因而遭受不法侵害。
- 三、按所謂「所適用法律與命令」，係除法律命令文字外，尚包括判例（司法院釋字第一五三、一五四號解釋參照）以及有關法律命令之解釋。蓋法令文字，非經解釋程序，不足以知其內容。經完備解釋後之法令，固然有牴觸憲法者；然而因解釋方法缺漏致適用法律違憲者，亦有之。前者為狹義之「法令違憲」，後者則為「法令因解釋不完備而違憲」，兩者皆屬於「法令牴觸憲法」之範疇，當無疑義。觀諸上揭臺北高等行政法院判決及最高行政法院確定裁定適用所得稅法施行細則第二十五條規定以及財政部八十一年二月十一日台財稅字第八○一七九九九七三號和八十七年三

月十九日台財稅字第八七一九三四六〇六號函釋所為之解釋或形成法律見解，適用於聲請人之綜合所得稅案件，顯發生有牴觸憲法之疑義者，應得為聲請解釋之對象。

四、查「法官於審判案件時，對於各機關就其職掌所作有關法規釋示之行政命令，固未可逕行排斥而不用，但仍得依據法律表示其合法適當之見解。」(司法院釋字第一三七號解釋參照)；「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規為釋示之行政命令，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。」(司法院釋字第二一六號解釋參照)、「按行政機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但得依據法律，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；主管機關依其職掌就有關法規所為釋示，固可供法官於審判案件時參考，但不受其拘束。惟如經法院引用為裁判之基礎者，參照本院釋字第二一六號解釋，得為違憲審查之對象。」(司法院釋字第三九九號解釋之解釋理由書參照)；按所謂「法

律」是指經立法院通過，總統公布的法律；「命令」是指中央或地方機關發布的行政命令（如細則、規則、辦法、標準、準則）、要點、注意事項等，行政機關下達的函釋，最高法院或行政法院的判例、決議等。而所得稅法施行細則第二十五條規定係依所得稅法第一百二十一條規定授權訂定之施行細則；函釋係指行政機關就其主管法令之適用疑義所作成之解釋函，分別發布、下達或回復者而言，此等函釋在性質上應屬行政程序法所訂之行政規則或法規命令，如經法院引用為裁判之基礎者，參照司法院釋字第二一六號解釋，得為違憲審查之對象。準此，上揭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○一三六五號確定裁定對於所得稅法施行細則第二十五條規定及財政部八十一年二月十一日台財稅字第八○一七九九九七三號和八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六○六號函釋所為之解釋或形成法律見解，既顯發生有牴觸憲法之疑義者，自得為聲請解釋之對象。

五、聲請人業經法定程序提起行政訴訟經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○一三六五號確定裁定予以聲請人敗訴確定在案。

貳、關於實體部分

一、有關機關處理本案之主要文件及其說明和爭議之事實經過：

1. 臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決(見附件一)。
2. 最高行政法院九十四年度裁字第○一三六五號裁定(見附件二)。
3. 緣聲請人辦理民國(下同)九十年度綜合所得稅結算申報，經財政部臺北市國稅局核定綜合所得總額為新臺幣(下同)二、三一七、七四二元，淨額為一、七三〇、七四二元，補徵稅額七二、四四七元。聲請人不服，主張因誤將房貸利息及保險費列於儲蓄投資特別扣除額，而採標準扣除額，請准予更正改按列舉扣除額等情，申請復查，經財政部臺北市國稅局以九十二年五月十九日財北國稅法字第○九二〇二二二八九三號復查決定，駁回其申請，聲請人仍未甘服，提起訴願，亦遭決定駁回，遂向臺北高等行政法院提起行政訴訟，經臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決予以聲請人敗訴。聲請人不服，遂提起上訴，亦遭最高行政法院九十四年度裁字第○一三六五號確定裁定予以聲請人敗訴，且確定在案。

二、爭議之性質以及聲請人對本案所主張的立場與見解：

- (一)「憲法中具有本質之重要性而為規範秩序存立之基礎者，如聽任修改條文予以變更，則憲法整體規範秩序將形同破毀，該修改之條文即失其應有之正當性。憲法條文中，諸如：第一條所樹立之民主共和國原則、第二條國民主權原則、第二章保障人民權

利、以及有關權力分立與制衡之原則，具有本質之重要性，亦為憲法整體基本原則之所在。基於前述規定所形成之自由民主憲政秩序，乃現行憲法賴以存立之基礎，凡憲法設置之機關均有遵守之義務。」（司法院釋字第四九九號解釋參照）；「憲法上行為是否違憲與其他公法上行為是否違法，性質相類。公法上行為之當然違法致自始不生效力者，須其瑕疵已達重大而明顯之程度（學理上稱為 *Gravitaets- bzw. Evidenztheorie*）始屬相當，若未達到此一程度者，則視瑕疵之具體態樣，分別定其法律上效果。是故設置憲法法院掌理違憲審查之國家（如德國、奧地利等），其憲法法院從事規範審查之際，並非以合憲、違憲或有效、無效簡明二分法為裁判方式，另有與憲法不符但未宣告無效、違憲但在一定期間之後失效、尚屬合憲但告誡有關機關有轉變為違憲之虞，並要求其有所作為予以防範等不一而足。本院歷來解釋憲法亦非採完全合憲或違憲之二分法，而係建立類似德奧之多樣化模式，案例甚多，可資覆按。判斷憲法上行為之瑕疵是否已達違憲程度，在欠缺憲法明文規定可為依據之情形時，亦有上述瑕疵標準之適用（參照本院釋字第三四二號解釋）。所謂重大係指違背憲法之基本原則，諸如國民主權、權力分立、地方自治團體之制度保障，或對人民自由權利之限制已涉及本質內容而逾越必要程度等而言；所謂明顯係指從任何角度

觀察皆無疑義或並無有意義之爭論存在。」(司法院釋字第四一九號解釋之解釋理由書參照)於此謹先敘明。

(二)憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，為「法律保留原則」、「租稅法定原則」、「租稅公平原則」之體現，所得稅法施行細則第二十五條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增加所得稅法(即母法)所無之限制，顯有違背憲法第十九條規定、「法律保留原則」、「租稅法定原則」、「租稅公平原則」以及司法院釋字第二一〇、二六八、二七四、三一三、三六〇、三六七、三九二、三九四、四一九、四四三、四九九、五七〇號解釋意旨，應屬違憲。

1. 按憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」；另依「租稅法定原則」可知：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。」(司法院釋字第二一七號解釋參照)；「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義。」(司法院釋字第三

六七號解釋參照)；「憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。至法律所定之內容於合理範圍內，本屬立法裁量事項」(司法院釋字第三六九號解釋參照)；故關於納稅之義務事項，如非經法律或法律明確授權之命令應不得予以強制履行。

2. 且查「憲法所定人民之自由及權利範圍甚廣，凡不妨害社會秩序公共利益者，均受保障。惟並非一切自由及權利均無分軒輊受憲法毫無差別之保障：關於人民身體之自由，憲法第八條規定即較為詳盡，其中內容屬於憲法保留之事項者，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制(參照本院釋字第三九二號解釋理由書)，而憲法第七條、第九條至第十八條、第二十一條及第二十二條之各種自由及權利，則於符合憲法第二十三條之條件下，得以法律限制之。至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細節性、

技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。」(司法院釋字第四四三號解釋之解釋理由書參照)；「人民自由及權利之限制，依憲法第二十三條規定，應以法律定之。其得由法律授權以命令為補充規定者，則授權之目的、內容及範圍應具體明確，始得據以發布命令。」(司法院釋字第五七〇號解釋參照)；「凡與限制人民自由權利有關之事項，應以法律或法律授權命令加以規範，方與法律保留原則相符。故法律授權訂定命令者，如涉及限制人民之自由權利時，其授權之目的、範圍及內容須符合具體明確之要件；若法律僅為概括授權時，固應就該項法律整體所表現之關聯意義為判斷，而非拘泥於特定法條之文字；惟依此種概括授權所訂定之命令祇能就執行母法有關之細節性及技術性事項加以規定，尚不得超越法律授權之外，逕行訂定制裁性之條款，此觀本院釋字第三六七號解釋甚為明顯。」(司法院釋字第三九四號解釋之解釋理由書參照)。

3. 如上所述，租稅法定主義的依法係指國家的法律（憲法第一百七十條）而言，並包括有法律具體

明確授權依據而訂定的法規命令在內。但不能因而解釋為依法律納稅屬於相對的法律保留，凡稅目、稅率、課徵對象（納稅主體）等重要事項，必須法律自行規定，方符憲法的規範意旨。（吳庚著【憲法的解釋與適用】二〇〇三年九月修訂版第260頁）。

4. 按「按前三條規定計算之個人綜合所得總額，減除左列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：二、扣除額：納稅義務人就左列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額……（二）列舉扣除額……2、保險費……5、購屋借款利息……」；此為所得稅法第十七條第一項第二款規定，是故，計算之個人綜合所得淨額所得主張之扣除額，依上開所得稅法第十七條第一項第二款規定，聲請人應得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除，且只有在依所得稅法第七十一條規定應辦理結算申報而未辦理，經稽徵機關核定應納稅額者，始不適用所得稅法第十七條第一項第二款第二目列舉扣除額之規定（所得稅法第十七條第三項規定參照）。本件聲請人確實已依所得稅法第七十一條規定辦理結算申報，爰依同法第十七條第一項第二款規定，聲請人之綜合所得淨額應得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除，且不受所得稅法第十七條第三項規定之限制。
5. 查所得稅法施行細則係依所得稅法第一百二十一

條規定授權訂定之施行細則，其授權之目的、內容及範圍，均應具體明確，始合乎法律保留之本旨，此即所謂「授權明確性」之原則（司法院釋字第三一三、三六〇、三六七、三九四號解釋參照）；倘若所得稅法施行細則（即子法）抵觸所得稅法（即母法）之規定，即屬違憲；司法院亦有多則解釋，將法律授權訂定之施行細則，以抵觸母法為由，宣告其違憲（司法院釋字第二一〇、二六八及二七四號解釋參照）。

6. 又所得稅法施行細則係行政院依據所得稅法第一百二十一條規定授權所訂定，所得稅法施行細則第二十五條規定，顯係剝奪聲請人就其綜合所得淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利，而增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯有違背「法律保留原則」、「租稅法定原則」、「租稅公平原則」以及前開司法院釋字第二一〇、二一七、二六八、二七四、三一三、三六〇、三六七、三九二、三九四、四一九、四四三、四九九、五七〇號解釋意旨，應屬違憲，實至臻顯然。
7. 函釋係指行政機關就其主管法令之適用疑義所作成之解釋函，分別發布、下達或回復者而言，此等函釋在性質上應屬行政程序法所訂之行政規則或法規命令。其授權之目的、內容及範圍，均應具體明確，並合乎「授權明確性」之原則；倘若函釋抵觸所得稅法（即母法）之規定，即屬違憲。觀諸財

政部臺北市國稅局所揭示之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（下稱財政部八十一年及八十七年函釋）顯係剝奪聲請人就其綜合所得淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利，而增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯有違背「法律保留原則」、「租稅法定原則」、「租稅公平原則」以及前開司法院釋字第二一〇、二一七、二六八、二七四、三一三、三六〇、三六七、三九二、三九四、四一九、四四三、四九九、五七〇號解釋意旨，應屬違憲，洵堪認定。

（三）所得稅法施行細則第二十五條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增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯有違反憲法第七條平等原則及憲法第二十三條比例原則之規定，應屬違憲。

1. 憲法第七條規定：「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。」係揭櫫我國憲法對平等權之保障，而憲法第七條對於平等權之保障並非絕對、機械的平等，而容許立法者基於憲法之價值體系及立法目的，斟酌事件性質事實上或本質上的差異為合理之差別待遇（司法院釋字第一七九、四一二、四八五號解釋

參照)。因此，立法者應受憲法第七條平等條款的限制，如無正當理由應不得在法律上作差別的待遇，否則即與憲法第七條平等原則有所違背。

2. 而任何法律規定如就個案為不同的差別待遇，除非是為了增進國家重大利益或目標，且該不同的差別待遇與此等利益或目標之達成具有合理、自然、且實質等一定程度的關聯性，否則，該法律規定亦應認為有違反憲法第七條平等原則的規定。而如何判斷系爭之差別待遇是否為合理之差別待遇，即要是該差別待遇是否符合憲法第二十三條規定而定。

3. 質言之，憲法第二十三條規定基本人權受到立法限制，應屬憲法所容認之例外情形，限制人權之立法，自應受嚴格之憲法檢驗，而以具有正當理由之必要方法為限。按憲法該條所謂「必要」者，係屬「比例原則」之揭櫫，而應符合三項要件：即（1）目的應具有正當性。（2）限制之手段與其目的應具有關聯性（3）應以最少限制之手段為之。蓋憲法第二十三條所設之四種正當目的（即防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序及增進公共利益），其範圍至為廣泛，不藉比例原則解釋「必要」二字加以控制，憲法第二十三條之規定勢將形同具文，而憲法保障人權之目的，亦必完全落空。因此，限制手段之強弱與達成目的之需要程度應成比例，亦即限制之強度不應超過達

成目的所需要之範圍，並且因限制所造成之不利
益不得超過其所欲維護之利益。

4. 查本件聲請人確實已依所得稅法第七十一條規定
辦理結算申報，爰依同法第十七條第一項第二款
規定，聲請人之綜合所得淨額應得就標準扣除額
或列舉扣除額擇一減除，且不受所得稅法第十七
條第三項規定之限制。惟觀諸所得稅法施行細則
第二十五條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增
加所得稅法（即母法）所無之限制，顯有違反憲法
第七條平等原則及憲法第二十三條比例原則之規
定，應屬違憲。

（四）揆諸所得稅法施行細則第二十五條規定及財政部八
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
六〇六號函釋增加所得稅法（即母法）所無之限制，
顯係侵害聲請人之財產權，顯有違反憲法第十五條
關於人民財產權應予保障之規定，以及憲法第二十
三條比例原則之規定，應屬違憲。

1. 按憲法第十五條關於人民財產權應予保障，且「憲
法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨
在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、
收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人
之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊

嚴」(司法院釋字第四〇〇號解釋參照)。

2. 審查各種稅法有無違憲，致損害人民的財產權，主要的判斷標準有三：租稅法定主義、比例原則及平等(公平)原則。其違憲之態樣有下列數種：
(1)法律本身違反比例原則：釋字第三三九號解釋參照。
(2)施行細則違反母法：釋字第二一〇號解釋參照。
(3)判例違反租稅法定主義。
(4)行政釋示違反租稅法定主義：釋字第一五一、四七八號解釋參照。(吳庚著【憲法的解釋與適用】二〇〇三年九月修訂版第261、262、263頁)
3. 再查，憲法第二十三條規定基本人權受到立法限制，應屬憲法所容認之例外情形，限制人權之立法，自應受嚴格之憲法檢驗，而以具有正當理由之必要方法為限。按憲法該條所謂「必要」者，係屬「比例原則」之揭櫫，而應符合三項要件：即(1)目的應具有正當性。(2)限制之手段與其目的應具有關聯性(3)應以最少限制之手段為之。是故，限制手段之強弱與達成目的之需要程度應成比例，亦即限制之強度不應超過達成目的所需要之範圍，並且因限制所造成之不利益不得超過其所欲維護之利益。
4. 查本件聲請人確實已依所得稅法第七十一條規定辦理結算申報，爰依同法第十七條第一項第二款規定，聲請人之綜合所得淨額應得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除，且不受所得稅法第十七

條第三項規定之限制。惟揆諸所得稅法施行細則第二十五條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增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯係侵害聲請人之財產權，顯有違反憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，應屬違憲。

叁、綜上所述，依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，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。觀諸上揭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確定裁定對於所得稅法施行細則第二十五條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和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所為之解釋或形成法律見解，適用於聲請人之綜合所得稅案件，顯已違背憲法第十九條規定、「法律保留原則」、「租稅法定原則」、「租稅公平原則」、司法院釋字第二一〇、二六八、二七四、三一三、三六〇、三六七、三九二、三九四、四一九、四四三、四九九、五七〇號解釋意旨、憲法第七條平等原則、憲法第二十三條比例原則、憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，既顯發生有牴觸憲法之疑義者，自得為聲請解釋之對象。而聲請人業經法定程序提起行政訴

訟經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○一三六五號確定裁定予以聲請人敗訴確定在案。為此，懇請貴院大法官為終局之釋憲，俾以維護憲法保障之權益，實無恧感禱！

關係文件之名稱及件數：

附件一：臺北高等行政法院九十二年度簡字第七三三號判決影本。

附件二：最高行政法院九十四年度裁字第○一三六五號裁定影本。

此 致

司 法 院

聲 請 人：陳 ○ 榮

中 華 民 國 九 十 四 年 十 二 月 二 十 一 日

(附件一)

臺北高等行政法院判決 九十二年度簡字第七三三號

原 告 陳 ○ 榮 住(略)

訴訟代理人 陳 ○ 維 住(略)

被 告 財政部臺北市國稅局 設(略)

代 表 人 張 盛 和 住(略)

訴訟代理人 安 雪 影 住(略)

右當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國九十二年八月二十九日台財訴字第○九二○○四二二九四號訴願決定(案號：第○九二○二九三一號)，提起行政訴訟。

本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實

一、事實概要：緣原告辦理民國（下同）九十年度綜合所得稅結算申報，經被告核定綜合所得總額為新臺幣（下同）二、三一七、七四二元，淨額為一、七三〇、七四二元，補徵稅額七二、四四七元。原告不服，主張因誤將房貸利息及保險費列於儲蓄投資特別扣除額，而採標準扣除額，請准予更正改按列舉扣除額等情，申請復查，經被告以九十二年五月十九日財北國稅法字第〇九二〇二二二八九三號復查決定，駁回其申請，原告仍未甘服，提起訴願，亦遭決定駁回，遂向本院提起行政訴訟。

二、兩造聲明：

（一）原告聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

（二）被告聲明：駁回原告之訴。

三、兩造之爭點：

原告主張其已依所得稅法規定辦理結算申報並列報標準扣除額，被告卻依明顯牴觸法律規定之施行細則及函釋，認其結算申報案件業經核定，而否准改按列舉扣除額列報保險費及購屋借款利息扣除額，顯有違誤，是否可採？

（一）原告主張：

1. 按「按前三條規定計算之個人綜合所得總額，減

除左列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：二、扣除額：納稅義務人就左列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額…（二）列舉扣除額…2、保險費…5、購屋借款利息…」；此為所得稅法第十七條第一項第二款規定，是故，計算之個人綜合所得淨額所得主張之扣除額，依上開所得稅法第十七條第一項第二款規定，原告應得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除，且只有在依所得稅法第七十一條規定應辦理結算申報而未辦理，經稽徵機關核定應納稅額者，始不適用所得稅法第十七條第一項第二款第二目列舉扣除額之規定（所得稅法第十七條第三項規定參照）。本件原告確實已依所得稅法第七十一條規定辦理結算申報，爰依同法第十七條第一項第二款規定，原告之綜合所得淨額應得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除，且不受所得稅法第十七條第三項規定之限制。

2. 查所得稅法施行細則係依所得稅法第一百二十一條規定授權訂定之施行細則，其授權之目的、內容及範圍，均應具體明確，始合乎法律保留之本旨，此即所謂「授權明確性」之原則（司法院釋字第三一三、三六〇、三六七、三九四號解釋參照）；倘若所得稅法施行細則（即子法）牴觸所得稅法（即母法）之規定，即屬違憲；司法院亦有多則解釋，將法律授權訂定之施行細則，以牴

觸母法為由，宣告其違憲（司法院釋字第二一〇、二六八及二七四號解釋參照）。合先敘明。所得稅法施行細則第二十五條規定，顯係剝奪原告就其綜合所得淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利，而增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯有違背「法律保留原則」、「租稅公平原則」以及前開司法院解釋意旨，應屬違憲，實至臻顯然。

3. 函釋係指行政機關就其主管法令之適用疑義所作成之解釋函，分別發布、下達或回復者而言，此等函釋在性質上應屬行政程序法所訂之行政規則或法規命令。其授權之目的、內容及範圍，均應具體明確，並合乎「授權明確性」之原則；倘若函釋抵觸所得稅法（即母法）之規定，即屬違憲。

(1) 查按「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義。」（司法院釋字第三六七號解釋參照）；觀諸被告所揭示之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（下稱財

政部八十一年及八十七年函釋)顯係剝奪原告就其綜合所得淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利，而增加所得稅法(即母法)所無之限制，顯有違背「法律保留原則」、「租稅公平原則」以及司法院釋字第三六七號解釋意旨，應屬違憲，洵堪認定。

(2)惟查，訴願決定機關卻將之解釋為係基於公法上之誠信原則、禁反言原則、且為維持租稅賦政之安定性，就有關其母法執行之細節性、技術性事項加以規定，其訴願決定之內容及主張顯屬於法相違、且於法未合，故原處分及復查決定實已明顯限制納稅義務人(即原告)依法選用標準扣除額或列舉扣除額之權利，其認事用法殊誠難令原告甘服。

(3)依司法院大法官審理案件法第五條第二項規定：「行政法院就其受理之案件，對所適用之法律或命令，確信有抵觸憲法之疑義時，得以裁定停止訴訟程序，聲請大法官解釋。」茲因被告對於本件案件之認事用法顯有構成違憲之虞，為此，懇請鈞院賜准裁定停止本件訴訟程序，聲請大法官解釋，俾符法制，實無恧感禱！

4. 綜前所述，被告所揭示之所得稅法施行細則第二十五條規定、財政部八十一年及八十七年函釋，顯係剝奪原告就其綜合所得淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利，而增加所得稅

法（即母法）所無之限制，顯有違背「法律保留原則」及「租稅公平原則」，應屬違憲，至為明顯。是故，原告主張申請改按列舉扣除額申報保險費與購屋借款利息，自屬依法有據。

（二）被告主張：

1. 本件原告九十年度綜合所得稅結算申報，申報標準扣除額六七、〇〇〇元及儲蓄投資特別扣除額二七〇、〇〇〇元，被告乃按標準扣除額認列及核定儲蓄投資特別扣除額為零元，發單補徵稅額七二、四四七元。原告主張因誤將房貸利息及保險費列於儲蓄投資特別扣除額，而採標準扣除額，請准予更正改按列舉扣除額。按所得稅法雖明定納稅義務人可就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除扣除額，惟基於法律授權訂定之所得稅法施行細則第二十五條第二項即明定納稅義務人於選定填明適用標準扣除額且經稽徵機關核定後，不得要求變更適用列舉扣除額，經查原告於辦理九十年度綜合所得稅結算申報，自行選定夫妻合併申報者標準扣除額六七、〇〇〇元列報，有綜合所得稅結算申報書影本附案可稽。又查原告亦未於稅捐稽徵機關核定當年度稅捐前，申請改按列舉扣除額申報保險費與購屋借款利息，是原告既於結算申報以標準扣除額六七、〇〇〇元列報扣除額，亦經被告核定補徵稅捐在案，嗣後申請改按列舉扣除列報保險費與購屋借

款利息扣除額，與法律規定自有未合，被告按標準扣除額認列及核定儲蓄投資特別扣除額為零元，並無不合。

2. 茲原告訴稱略以，所得稅法施行細則第二十五條規定、財政部八十一年及八十七年函釋，係剝奪原告就其綜合所得稅淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利而增加母法所無之限制，應屬違憲，資為爭議。
3. 第查按「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義。……若法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，自亦得就執行法律有關之細節性、技術性之事項以施行細則定之。……」經司法院釋字第三六七號解釋闡明有案。又所得稅法施行細則係行政院依據所得稅法第一百二十一條規定授權所訂定，其第二十五條第二項規定經納稅義務人選定填明適用標準扣除額，於稽徵機關核定後，不得要求變更適用列舉扣除額，係基於公法上之誠信及禁反言原則，且為維持租稅賦政之安定性，就有關其母法執行之細節性、技術性事項加以規定，並無限制

納稅義務人選用標準或列舉扣除額之權利，未違反前揭解釋意旨。次查本件原告既於結算申報選定以標準扣除額列報扣除額，亦經被告核定補徵稅捐在案，嗣後申請改按列舉扣除列報保險費及購屋借款利息之扣除額，核與首揭規定自有未合，被告未准變更適用列舉扣除額，並無不當，是原告所訴，核無足採。

理 由

- 一、按「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除左列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：二、扣除額：納稅義務人就左列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額……（一）標準扣除額……（二）列舉扣除額……2、保險費……5、購屋借款利息……」及「納稅義務人結算申報書中未列舉扣除額，亦未填明適用標準扣除額者，視為已選定適用標準扣除額。經納稅義務人選定填明適用標準扣除額，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。」分別為行為時所得稅法第十七條第一項第二款及同法施行細則第二十五條所明定。又九十年度綜合所得稅之標準扣除額，有配偶者為六七、〇〇〇元。次按「經納稅義務人選定填明適用標準扣除額，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。……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」、「……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。」亦分別為財政部八十一年及八十七年函釋有案。

二、本件原告辦理九十年度綜合所得稅結算申報，經被告核定綜合所得總額為二、三一七、七四二元，淨額為一、七三〇、七四二元，補徵稅額七二、四四七元。原告不服，主張因誤將房貸利息及保險費列於儲蓄投資特別扣除額，而採標準扣除額，請准予更正改按列舉扣除額等情，循序申請復查，提起訴願，遞遭決定駁回，復起訴主張其已依所得稅法規定辦理結算申報並列報標準扣除額，被告卻依明顯牴觸法律規定之施行細則及函釋，認其結算申報案件業經核定，而否准改按列舉扣除額列報保險費及購屋借款利息扣除額，顯有違誤，詳如其起訴狀事實欄所載理由等語。

三、查原告九十年度綜合所得稅結算申報，列報標準扣除額六七、〇〇〇元，列舉扣除額欄各項均空白未填寫，此有申報書附原處分卷可稽，其申報案件經被告核定發單補徵稅額七二、四四七元，繳納期間自九十二年三月六日起至九十二年三月十五日，亦有稅額核定繳款書附原處分卷可憑，原告不服，申請改按列舉扣除額列報保險費及購屋借款利息扣除額，經被告復查決定駁回，揆諸首揭規定及說明，自無不合。至於原告訴稱：所得稅法

施行細則第二十五條規定及財政部八十一年、八十七年函釋，違反法律保留原則，被告依據上開施行細則及函釋，否准其改按列舉扣除額列報保險費及購屋借款利息扣除額，顯有違誤乙節，惟查所得稅法施行細則，係財政部依所得稅法第一百二十一條規定授權擬訂，呈請行政院核定公布，故所得稅法施行細則第二十五條就有關標準扣除額、列舉扣除額之選定適用，及申報案核定後不得要求變更等細節性、技術性規定，基於誠信暨賦政安定性考量，符合母法立法意旨，且未逾越母法規定限度。又上開財政部八十一年、八十七年函釋，均係財政部基於權責所為釋示，未逾越法律規定，自可適用，原告所訴，屬其主觀對法令之誤解，洵不足採。

四、綜上說明，本件被告之原處分，核無違誤，訴願決定，予以維持，亦無不合，原告起訴意旨，非有理由，應予駁回。

五、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第九十八條第三項前段、第二百三十六條，判決如主文。

中華民國九十三年三月十日

(附件二)

最高行政法院裁定 94 年度裁字第 1365 號

上訴人 陳 ○ 榮 住(略)

被上訴人 財政部臺北市國稅局 設(略)

代表人 張 盛 和 住(略)

上列當事人間因綜合所得稅事件，上訴人不服中華民國 93 年

3月10日臺北高等行政法院92年度簡字第733號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、按對於適用簡易程序之裁判提起上訴或抗告，須經本院許可，且該許可以訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性者為限，行政訴訟法第235條定有明文。所謂訴訟事件涉及之法律見解具有原則性，係指該事件所涉及之法律問題意義重大，而有加以闡釋之必要情形而言。
- 二、本件上訴人意旨略以：(一)、所得稅法施行細則係依所得稅法第121條規定授權訂定之施行細則，其授權之目的、內容及範圍，均應具體明確，始合乎法律保留之本旨，此即所謂「授權明確性」之原則；倘若所得稅法施行細則牴觸所得稅法之規定，即屬違憲。觀諸所得稅法施行細則第25條規定，顯係剝奪上訴人就其綜合所得淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利，而增加所得稅法（即母法）所無之限制，顯有違背「法律保留原則」、「租稅公平原則」。(二)、按「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅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以免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義。」是故，對於法律所定稅目、稅

率、納稅方法及稅捐減免等項目，應以法律規定，法規命令或行政規則皆不得在法律之外增列法律所無之限制，致加重人民之稅負，司法院釋字第 413 號解釋，即重申上述意旨。觀諸被上訴人所揭示之財政部 81 年 2 月 11 日台財稅字第 801799973 號及 87 年 3 月 19 日台財稅字第 871934606 號函釋顯係剝奪上訴人就其綜合所得淨額得就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除之權利，而增加所得稅法（即母法）所無之限制。（三）、再查，司法院釋字第 38 號、第 137 號及第 216 號等解釋可知，各級法院對於法規命令及行政規則應有實質的審查權，對於與憲法或法律牴觸之命令，各級法院應得不予適用，如欲使命令受無效宣告，亦得停止訴訟程序，聲請大法官解釋；惟查，原判決無視於前揭函釋及所得稅法施行細則實與憲法有所牴觸之事實，竟未不予適用，或停止訴訟程序，聲請大法官解釋，即遽予駁回上訴人之訴，實屬違背法令之判決云云，提起上訴。本院經核均屬原審取捨證據認定事實之問題，並無所涉及之法律見解，具有原則上之重要情事。上訴人提起上訴，不合首揭規定，不應許可，其上訴難謂合法，應予駁回。

三、依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 9 4 年 7 月 2 1 日