

## 司法院釋字第二一八號解釋

中華民國 76 年 8 月 14 日

院台秘二字第 05025 號

### 解 釋 文

人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。至於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交价格及原始取得之實際成本之證明文件者。財政部於六十七年四月七日所發(67)台財稅字第三二二五二號及於六十九年五月二日所發(69)台財稅字第三三五二三號等函釋示：「一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得」，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用。

### 解釋理由書

憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，國家依據所得稅法課徵所得稅時，無論為個人綜合所得稅或營利事業所得稅，納稅義務人均應在法定期限內填具所得稅結算申報書自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關於接到結算申報書後，調查核定其所得額及應納稅額。凡未在法定期限內填具結算申報書自行申報或於稽徵機關進行調查或復查時，未提示各種證明所得額之帳簿、文據者，稽徵機關得依查得資料或同業利潤標準，核定其所得額，所得稅法第七十一條第一項前段、第七十六條第一項、第七十九條第一項、第八十條第一項及第八十三條第一項規定甚明。此項推計核定所得額之方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依推計核定

之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則。至於個人出售房屋，未能提示交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件，致難依所得稅法第十四條第一項第七類第一目計算所得額者，財政部於六十七年四月七日所發(67)台財稅字第三二二五二號及於六十九年五月二日所發(69)台財稅字第三三五二三號等函釋示：「一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得」，此時既不以發見個別課稅事實真相為目的，而又不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額，自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用。

台灣省稅務局於六十七年二月三日所發(67)稅一字第五九六號函，已為上開財政部函所涵蓋，無庸另行解釋，併予敘明。

大法官會議 主 席 林洋港

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

### 不同意見書

大法官 劉鐵錚

財政部(67)台財稅字第三二二五二號及(69)台財稅字第三三五二三號等函釋示：「個人出售房屋，除能提出交易時之實際成交價格及原始取得之實際成本，並經查明屬實者，得以其差額為財產交易所得外，其未能提出者，一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得。」是否無效，而應停止適用，繫於其是否違法、違憲而定。

國家事務之處理，均須相當之經費，租稅之徵收，實為主要來源之一。人民為國家構成分子，負有支持國家經費，以維國家之生存發展。故國家依所稅法課徵所得稅時，人民應自行申報，並提供課稅資料，以便稽徵機關查核。其未自行申報或提供確實課稅資料者，稽徵

機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額，所得稅法第七十九條、第八十三條定有明文。此項學術上所謂之「推估計算原則」係關於課稅原因事實有無之事實認定問題，與憲法第十九條所規定之租稅法律主義有別<sup>①</sup>；再該項原則係基於公平課稅之理念而產生，不使不為協力合作之不誠實納稅義務人獲利，而為確保國庫稅收、防衛稅務之一種不得已之手段，各國立法例多採之<sup>②</sup>，並未牴觸憲法有關之條文。

推估計算方法，參考外國立法例<sup>③</sup>，原不以查得資料或同業利潤標準為限，其他合理可行之方法或標準，法律並不禁止，換言之，上引條文所採之推估計算方法，應解為例示規定，而非列舉規定，方為適當，此由營利事業，始有所謂同業利潤標準可資適用，若個人出售房屋，其交易所得之計算，雖所得稅法第十四條第七類之一明文規定：「財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。」惟若納稅義務人不依法提示有關文據，稽徵機關調查又顯有困難或花費過鉅時，豈可因此免徵？以鼓勵人民規避稅法上應盡之義務，而達逃稅之目的？首揭財政部函釋，當係本此立法意旨而為，並未逾越所得稅法第七十九條、第八十三條所定推估計算原則之範圍。

按前述函釋中之房屋評定價格，係由各縣市不動產評價委員會所評定，不僅其組織超然客觀<sup>④</sup>，且於其評定時，已考慮地區、房屋種類等級、折舊、地段以及供需概況等經濟因素<sup>⑤</sup>，在納稅義務人不提示有關課稅資料時，毋寧為計算房屋交易之一相當合理之基礎；至以該評定價格百分之二十計算房屋交易所得，除與性質近似之同業利潤標準接近外，也與民法第二百零五條最高利率限制相吻合，符合社會一般之獲利狀態，尚難謂有何有失公平之處。何況推估計算原則，原為行政機關為確保稅收，防衛稽徵，針對故意或過失不提示有關文據之納稅義務人所採之一種不得已措施，所採之推估方法，只要客觀並具有相當理由，能適用處於相同地位之多數納稅義務人便為已足，期其應完全接近各個納稅義務人之實際所得，不顧稽徵之實際困難，實嫌奢求，有違推估計算原則之立法精神。

行政機關所制定之規章、命令、若不違法違憲，又無顯然有欠公平合理之處，大法官會議不能僅因其規定有欠適當或在缺乏詳實具體資料佐證下，不能僅以有欠公平、合理之懷疑，就斷然否定其效力，停止其適用。

美國聯邦最高法院院長馬夏爾在一百六十八年前一件著名判決中⑥，曾明確地說明：「我們必須承認政府的權力是有限的，而且不可逾越其有限的權利範圍。惟憲法的正確解釋，必須容許國家機關對憲法授予之權力所採取的措施，具有裁量或選擇之自由，俾使政府能以對人民最有利之方法，執行憲法所賦予之職務。只要目的是合法的，是在憲法範圍之內的，則所有正當及顯然合於該目的而未經禁止的，貫徹憲法條文和精神之方法，都是合於法的。」誌此以為參考，並為不同意見書如上。

註解：

1. 大法官會議議決釋字第二一七號解釋內載：「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。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。」

2. (一)西德之相關立法例

1. 西德租稅通則法（一九七七）第一六二條係關於課稅基礎之推估之規定。其

第一項規定：

「稽徵機關就課稅基礎不能為調查或計算時，則應推估之。但於推估時，應注意推估上之各種情事」。

第二項規定：

「納稅義務人就自己之報告不能為完全之說明，或拒絕提供其他資料，或拒絕為代替宣誓之保證，或違反依同法第九十條第二項之協助義務時，尤應推估之。納稅義務人不依稅法設置帳簿或登帳者，或其帳證記錄非依同法第一五八條之規定者，亦同」。

2. 西德租稅通則法第九十條係關於當事人之合作義務之規定，其

第一項規定：

「當事人就事實之調查負合作之義務。當事人應藉對於課稅有重大關係之事實完全與真實之公開之公開，並提供於彼所已了然之證據方法，以遵守合作之義務。義務之範圍，視個別情況而定」。

第二項規定：

「應調查或在稅法上應予評價之事實，如有涉及本法適用範圍以外之事件者，當事人應闡明其事實，並提出所需之證據方法。對此，當事人應盡一切法律上與事實上之可能性。當事人依情況就其關係之形成賦予可能性且容許之者，不得主張不能闡明或不能提出證據方法」。

(二)美國之相關立法例

依美國內地稅法（一九五四）第四四六條(b)項規定：

「如納稅義務人不使用正規之會計處理方法，或其使用之方法不能明確顯示所得時，則將本於稽徵機關之意見，而以足資明確顯示所得之方法計算其課稅所得」。

(三)日本之相關立法例

依日本現行所得稅法第一五六條（法人稅法則為第一三一一條）規定：

「稅務署長對於住民之所得稅為更正（調整核定）或決定（逕行核定）時，得依其財產或債務之增減狀況、收入或支出之狀況，或依生產量、銷售量及其他使用量、員工數及其事業規模等，以推計其各該年度之各種所得或損失之金額」。

3. 美國關於推計課稅之態樣，舉其要者，約有下列五種：

(一)淨值證明法：

此法係依據納稅人之課稅年度終了時之資產淨值對該年度開始時所增加之金額，與其本年度中各項消費支出之金額合計之總額，推計其所得。

(二)現金消費額法：

此法係以納稅人在課稅年度期間所支出之消費金額，所超過其所申報之所得額之差額，推計為未申報之所得額。

(三)百分率法：

此法係以納稅人以往年度結算申報書或同業納稅人之申報書所示之成本、收入、毛利及淨利等之各種百分率，與此納稅人現年度所申報者相互比照，以推計其所得。

(四)單位數量法：

此法係依銷貨量、用料量、員工數、耗電量等之計算單位，求得每一單位之所得額或生產量等，據以推計其全部所得額。

(五)銀行存款額法：

此法係將銀行存款之全部金額中，減除顯非所得構成性之部分後，推計其所餘部份為課稅所得。

4. 房屋稅條例第九條各直轄、縣（市）（局）應選派有關主管人員及建築技術專門人員組織不動產評價委員會。

不動產評價委員會應由當地民意機關及有關人民團體推派代表參加，人數不得少於總額五分之二，其組織規程由財政部定之。

5. 房屋稅條例第十一條房屋標準價格，由不動產評價委員會依據下列事項分別評定，直轄市由市政府公告之，各縣（市）（局）於呈請省政府核定後公告之。

一、按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級。

二、各種房屋之耐用年數及折舊標準。

三、按房屋所處街道村里之商業交通情形及房屋之供求概況，並比較各該不同地段之房屋買賣價格減除地價部分，訂定標準。

前項房屋標準價格，如物價總指數有百分之三十以上增減時，應重行評定，並應依其耐用年收予以折舊，按年遞減其價格。

6. 參見 *Mc Culloch v. Maryland*, 4 Wheat. 316 ; 4L. Ed. 579 ( 1819 ) 。

抄曾 0 林聲請書

聲請人：曾 0 林

職業交：一、 退役軍官。  
二、 資深公務員在職中。

違反憲法暨法律機關：財政部高雄市國稅局。

依鈞院大法官會議法第六條第一項：解釋疑義或爭議必須解釋憲法之理由及其引用憲法條文。（以下祇簡錄餘項）

甲：聲明為財政部「行政命令」六七年四月七日台財稅字第三二二五二號，（該文號係財政部高國稅局七六年三月廿四日(72)財國稅法字第三三四五七號「詳見影印本」）或立法院第一屆第七十二會期第十九次會議院總字第六九號，人民請願案第十六號一一。

「詳見附影印本」『個人出售房屋除能提出交易時之實際成交价格，及原始取之成本並經查明屬實者得以其差額為財產交易所得外，其未能提示者，一律以出售年度之房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得。』）

一、租稅法律主義 - 我國自民卅七年行憲迄今，『國稅』明載憲法第一百零七條：「左列各項由中央立法並執行之」。第六項「中央財政與國稅」另憲法第十九條：「人民有依法律納稅之義務。」證諸上項「行政命令」既不是法律，顯已違反憲法上列各條，致構成憲法第一百七十二條：是否明確牴觸？或當然無效。尤其公權力擅專過甚者，上項「行政命令」訂明「稅率」「百分之二〇計算財產交易稅」由超越違反綜所稅法第五條：「未經立法院制定」顯已當然無效。進而侵害，憲法予人民保障的第十五條：「財產權」。

二、實證：相關法律之規定：「國稅」 - 個人綜合所得稅中財產交易稅：第十四條第七類第一項：出售房屋逐項「減除」後之「餘額」為所得額（詳如後乙項（四））

行政命令據以公權力行使確於終局裁判侵害憲法第十五條：「人民財產應予保障」僅請大院本諸憲法公正裁示。

乙：第二項：疑義或爭議之性質與經過及其本案所持之立場，與見解。聲請實體與事實：

一、民私有土地座落於高雄縣鳳山市建國路〇段，經與友人合建後，分得兩間，因工作環境所限，以及子嗣就學，於六九年間賣出乙間，售價（連基地）新台幣四十五萬零一百元且同時於高市換購公寓乙間。高市國稅局突於民國七十一年追課，六十九年度「個人綜合所得稅，財產交易稅，百分之二

十，其並未依法減除 - 「個人綜合所得稅第十四條第七類第一項：財產交易稅逐項減除後之餘額，方為所得額」予以課徵。但不祇違法：且據上開行政命令，以公權力強行課徵，新台幣九萬六仟餘元。

- 二、民依法提起「復查」訴願、再訴願。分別：於七十一年七月廿六日，財政部於七十一年十一月十一日(71)台財訴字第二五四六號：「駁回」。再於七十一年十一月廿七日向行政院提起「再訴願」行政院七十二年元月十四日台財訴字第0七五三號：「駁回」。 - 並未敘明法律依據。

其所持理由：①以行政擴張公權力，否定法院公證公信力②所提書證繁複，無從據以核算「原始成本」及成交價額此種幾近官僚專制，我國施行民主憲政卅五年來，最大諷刺。

- 三、依據民國五十七年元月初版『最新稅法實務大全』內政部登記，內版台字第0九三二號，主編：門伯賢先生，（詳見附影印本）第一五六頁（四）『個人建屋出售所得核定方法』：詳盡列舉：核課個人綜合所得稅中之「財產交易稅」既有所本，焉能「謂之繁複，無從據以核算」搪塞藉公權力侵害憲法第十五條：「人民之財產權」。

- 四、說明 - 國稅 - 綜所稅法第十四條第七類第一項："財產交易稅"「原為出價取得者，以交易時成交價額減除原始取得之成本，及因取得，改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。」

1. 狗尾續貂 - - 本法民國三五年政府公布施行，其間幾經總統令修正公布：其全法中並無、財政部六十七年四月七日台財稅字第三二二五二號行政命令 - - 以狗尾續貂方式 - - 所稱：「其未能提示者一律以出售年度房屋評定價格，百分之二十計算財產交易所得此項 - 行政造法 - - 不祇違憲，且已開我國民主憲政之惡例：對憲法所保障人民財產權假藉公權力侵害無遺。
2. 民出售之房屋，並非前條所列之出價取得者，乃係私有土地，經與友人合建後分得者，其原始成本，依法應為實質

存在：所提示之公文書證等①高縣政府建設局建造執照影印本，(68)高縣建局建管字第一五四一號內列公程造價：新台幣六十八萬餘元。（附影印本）②或者請其依核課基價 - - 原高縣鳳山稅處於民六十八年建造完成核示納稅現值為新台幣四十一萬九仟零伍拾元。

（該項現值，已係高市國稅局追課稅基準）

以上均依民訴法第一百卅五條：法定證據，二者請其任擇其一「作為原始成本」理應符法，但竟被棄之如敝履。

- 3.再依法得減除 - - 移轉該項資產而支付之一切費用 - - 出售該房屋基地土地而繳納之土地增值稅，新台幣十二萬八千壹百廿二元，（附該稅收據影本）證諸前列各項依法要件，實已虧損並無所得餘額 - - 依法如何追課財產交易稅。

丙：依第三項：有關機關處理本案之重要文件及其說明。

行政法院未依憲法，予以被告機關：高市國稅局「行政造法」無效行政命令違憲違法，據憲法予以公正制裁。

- 一、民於七十一年三月十五日提起行政訴訟：及七十二年七月廿六日再審之訴聲請主張如前述：行政法院，分別於七十二年四月廿九日判字第四八九號，判決敗訴及七十二年九月卅日判字第一二〇〇號駁回：

①鈞院民卅七年第四〇一二號解釋：「與憲法或法律命令牴觸」，法院得逕為無效，不予適用」

- 二、民於行政訴訟進行中所提出之"公文書證"依民事訴訟法第三百五十五條未盡調查證據。

- 三、行政法院七十二年四月廿九日判字第四八九號判決：以「經驗法則」未據法審理，顯已形成法官為法規之設定，不符鈞院大法官會議釋字第三十八號之旨意（參讀涂懷瑩教授著法學緒論：第五講第五款第一〇八頁。

丁：依第四項：聲請解釋憲法目的。

- 一、國家以合法公權力主體的地位，為統治權之行使，人民有服

從之義務，憲法第十九條：反之稅務行政機關：非法違憲：民以主體之地位向政府主張載諸憲法基本權利，政府亦負有對等之義務。

- 二、高市國稅局秉持財政部六十七年四月七日台財稅字三二二五二號行政命令造法、違憲違法侵害憲法第十五條之「應予保障之財產權，被其於七十一年非法誤課「財產交易稅」新台幣一萬二仟餘元，加息全數返還。
- 三、為未雨綢繆計，民尚有同地點房屋乙間，私情必須變賣免遭第二次侵害，重踏覆轍，特提聲請萬望公正。

謹 陳

司法院長 黃

抄唐廖 0 鳳聲請書

茲依司法院大法官會議法第四條第一項第二款及第六條之規定，聲請解釋憲法並將有關事項敘明如下：

#### 一、聲請解釋憲法之目的

按適用實質課稅原則對人民加課納稅義務，依行為時所得稅法第四十三條之一規定，係指營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計事項，如有以不合營業常規之安排、規避或減少納稅義務時，始有稅捐稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。此法律上所賦予稅捐稽徵機關適用實質課稅原則對人民加課納稅義務之法定要件，而財產交易所得，依行為時所得稅法第十四條第一項第七類之一規定，係指為出價取得者，以交易時之成交價額。減除原始取得之成本，及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。此亦法律上所賦予稅捐稽徵機關核定財產交易所得之法定計算標準。職是之故，稅捐稽徵機關適用實質課稅原則調整所得額，及核定財產交易所得，對人民課徵所得稅，因事關人民納稅義務，依租稅法律主對之原則，自應依首揭行為時法律所明定

者作為其適用與課徵之準據，否則，均屬違反法律與憲法而無效。惟行政院七十四年度判字第一六六〇號確定終局判決，消極的不適用首揭法規，排除其在法律上所賦予稅捐稽徵機關適用實質課稅原則，對人民加課納稅義務之法定要件，與核定財產交易所得之法定計算標準，而就聲請人先夫唐〇波為房屋承買人柳〇蘭等人代辦申請房屋購置貸款所交付銀行申請書件內之交屋證明書，貸款轉存委託書與切結書上所填房屋出賣人名義，及銀行存款帳戶內關於房屋購置貸款之存領金額，與房屋起造人及買受人之談話筆錄，推定座落台北縣三重市中正北路、大智街及自強路等處共一二四戶房屋，分別為闕唐〇緞、吳〇英、邱林〇月、邱〇及唐〇河等五人依法申請建築主管機關核准興建，在法律上賦予其保障享有起造權，並完成該建造物而原始取得其所有權後，經監證出賣與柳〇蘭等人承買，並分別向主管稅務機關報納財產交易所得稅之事項，有以不合營業常規之安排、規避或減少納稅（財產交易所得稅）義務，據以適用實質課稅原則，按台灣省政府稅務局 67.2.3（六七）稅一字第 596 號函，以台北縣政府公告當年度不動產（房屋）評定價格，一律推定百分之二十為財產交易所得，依所得稅法第十四條第一項規定價合併（調整）聲請人先夫唐〇波六十六年度綜合所得稅總額，補徵財產交易所得稅（附件一及二），不但與中央法規標準法第五條第二款規定有所違背，且使人民於憲法第十五條、第十九條及第一百七十二條規定所保障之權利，遭受不法侵害。先夫唐〇波痛於受收該七十四年度判字第一六六〇號確定終局判決後之七十四年十二月十日不幸因病死亡，爰由聲請人以配偶身分承受訴訟為再審原告及解釋憲法聲請人，特依大法官會議法第四條第一項第二款規定，懇祈賜准解釋憲法，俾以維護法律尊嚴，貫徹憲法保障人民權益之本旨，並祈解釋之效力及於本案，以除主管機關之不法侵害，確保聲請人先夫唐〇波之財產權為目的。

## 二、事實

(一)憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實

緣座落台北縣三重市中正北路、大智街及自強路等處共一

二四戶房屋，係分別為闕唐 0 緞、吳 0 英、邱林 0 月、邱 0 及唐 0 河等五人依法聲請建築主管機關核准興建在法律上享有起造權（附件三），並完成該建造物而原始取得其所有權後，經主管不動產買賣監證機關監證出賣與柳 0 蘭等人承買（附件四），並分別向主管稅務機關報繳財產交易所得稅在案。惟因房屋承買人柳 0 蘭等人不諳申房屋購買貸款手續，委由聲請人先夫唐 0 波代向台灣省合作金庫汐止支庫辦理時，為欲求貸款迅速與方便，乃在申請貸款書內交屋證明書，貸款轉存委託書與切結書上，以先夫唐 0 波名義填寫為房屋出賣人，並將所貸款項暫存於先夫唐 0 波在該庫開設之四八一 0 號銀行存款帳戶內，俾與房屋出賣人計算房屋款之服務。詎竟遭台北縣稅捐稽徵處就此項「代辦」、「寄託」之法律行為所交付與銀行之有關書件，與銀行存款帳戶內之存領金額，推定前開闕唐 0 緞等五人依法申請核准興建在法律上享有房屋起造權，並完成該建造物而原始取得其所有權後經監證出賣與柳 0 蘭等人承買，分別報納財產交易所得稅之事項，有以不合營業常規之安排、規避或減少納稅（財產交易所得稅）義務，據以報經財政部核准適用實質課稅原則，按台灣省政府稅務局 67.2.3（六七）稅一字第 596 號函，以台北縣政府公告當年不動產（房屋）評定價格，一律推定百分之二十為財產交易所得，非法依所得稅法第十四條第一項規定合併（調整）聲請人先夫唐 0 波六十六年度綜合所得額補徵財產交易所得稅，致使聲請人先夫唐 0 波為房屋承買人「代辦」、「寄託」房屋購買貸款及計算房屋款之服務，而蒙冤負擔繳納巨額財產交易所得稅，足證聲人先夫唐 0 波之財產權，已遭受不法侵害。

#### （二）所經過之訴訟程序

台北縣稅捐稽徵處之違法處分，經申請複查，未准變更，提起訴願、再訴願及行政訴訟，遞遭駁回。其消極的不適用所得稅法第四十三條之一規定，在法律上賦予稅捐稽徵機關適用實質課稅原則，對人民加課納稅義務之法定要件，而據以駁回所適用實質課稅原則及台灣省政府稅務局 67.2.3（六七）稅一

字第五九六號函，否定行為時所得稅法第四十三條之一規定適用實質課稅原則之法定要件及排除所得稅法第十四條第一項第七類之一規定財產交易所得之法定計算標準之效力，非法駁回聲請人先夫唐〇波之訴。

(三)確定終局裁判所適用之法律或命令之名稱及其內容

確定終局判決消極的不適用所得稅法第四十三條之一規定，在法律上所賦予稅捐稽徵機關適用實質課稅原則，對人民加課納稅義務之法定要件，而其所適用實質課稅原則內容，係就個人依法申請建築主管機關核准興建房屋在法律上享有起造權，並完成該建造物而原始取得其所有權後，分別經監證人出賣與承買人，報納財產交易所得稅之事項，推定有以不合營業常規之按排、規避或減少納稅義務，據以調整所得額，課徵所得稅。而所適用台灣省政府稅務局 67.2.3 (六七) 稅一字第 596 號函內容，係出售房屋無法查得其成本時，應按該項房屋當地縣(市)政府公告評定價格，一律推定百分之二十為財產交易所得予以課徵所得稅。

(四)有關機關處理本案之主要文件及其說明

台北縣稅捐稽徵處經個案調查後，認為聲請人先夫唐〇波於六十六年度內興建房屋一二四戶出售，未申報課稅，按房屋評定價格的百分之二十計算其財產交易所得新台幣四、五三〇、八〇二、〇〇元合併於六十六年度綜合所得總額，以七十年六月十一日北縣稅五字第一七五七二號綜合所得稅繳納通知書，通知聲請人先夫唐〇波補納六十六年度綜合所得稅達新台幣二、四九六、三五三、〇〇元(附件二)。聲請人先夫唐〇波不服原處分於限繳期限內，具函請求提供土地為擔保品，以代繳稅款二分之一，依稅捐稽徵法第三十五條第一項第一款規定敘明理由申請複查，台北縣稅捐稽徵處於七十一年十月十五日(七一)北縣稅法字第四七六〇二號複查決定，以聲請人先夫唐〇波表示異議，經提出有關文件證明該批房屋並非其所興建，主張其所得應歸他人負擔所得稅，惟經報准向台灣省合作金庫汐止支庫查證有關資料，均顯示該批房屋興建出售後所有

資金均流入申請人戶頭，並以定期存款戶轉存，由此證明其所得均為該聲請人無誤，合併課稅，自無不當，而將聲請人先夫唐〇波之申請複查予以駁回（附件五）。

聲請人先夫唐水波不服台北縣稅捐稽徵處所為複查決定，向台灣省政府提出訴願。台灣省政府以七二府訴一字第〇〇六九九號訴願決定，據訴願人指稱：「訴願人在台灣省合作金庫汐止支庫之戶頭，係訴願人生意上往來所使用，非出售上開房屋之資金，訴願人係代理親友出售房屋，當貸款存入訴願人戶頭後，訴願人仍將款提出交還出售房屋者，如提現金交付闕唐〇緞等人於六十七年二月十五日辦理轉存唐〇河一年期存戶，同年三月十四日辦理轉存邱〇二年期存戶」云云，並提出闕唐〇緞、吳〇英、邱〇、邱林〇月等人出售房屋之監證契約書影本七十一份為證，該項主張是否確實，原處分機關未經查明，即逕予核定課稅，揆之上開法條規定，顯有未合，原處分應予撤銷，由原處分機關重行查核另為處分，以資救濟（附件六）。

惟台北縣稅捐稽徵處接奉 台灣省政府訴願決定撤銷原處分重行核後，仍於七十二年九月二十日（七二）北縣稅法字第一一〇二六四號複查決定，以申請人所述其係代理售屋代辦貸款入帳後隨即領現交付或轉存各節，經查均非事實，所主張及理由，實不足採信。原查以實質所得為課稅原則予以核課應無不當，仍維持原核定（附件七）。

聲請人先夫唐〇波仍不服台北縣稅捐稽徵處重行查核所為複查決定，於法定期間內向台灣省政府提出訴願，台灣省政府以（七三）府訴三字第〇三四七九號訴願決定以原處分機關已派員就訴願人於台灣省合作金庫汐止支庫開立之四八一〇號存款帳戶資金往來情形加以調查，並就訴願人主張各節一一加以查證，與訴願人所述並不相符，遂認定該等房屋係訴願人所出售，計算訴願人財產交易所得，併入當年綜合所得總課稅，核與首揭規定，並無不合，原處分應予維持（附件八）。

聲請人先夫唐〇波不服台灣省政府（七三）府訴三字第

0三四七九號訴願決定，向財政部提出再訴願。財政部以（七三）台財訴第五九三四九號再訴願決定，竟與台灣省政府（七三）府訴三字第一0三四七九號訴願決定相同理由，認再訴願人仍執前詞，自不足採，予以維持原處分（附件九）。

聲請人先夫唐0波不服財政部再訴願決定，向行政法院提起行政訴訟，行政法院以七十四年度判字第四一六號判決，以被告機關依個案調查之資料，查得原告確有出售房屋之事實，雖原告主張其所售之房屋，乃代闕唐0緞等人所出售，但原告對此有利於己之事實，應由原告負舉證責任，依前述各點，既僅能證明原告係自己建屋出售，並無代人出售房屋，則被告機關在重核時，仍維持原處分，並無違誤，原告起訴意旨，難認為有理，應予駁回（附件十）。

聲請人先夫唐0波不服行政法院七十四年判字第四一六號，提起再審之訴。行政法院仍於七十四年度判字第一六六0號判決，以按租稅法之立法精神，著重在實質課稅原則，實質課稅則強調真實享受利益之人為納稅義務人，形式上掛名者，並無真正受益，應非租稅負擔者。本案原判決依據再審原告在台灣省合作金庫汐止支庫所填代請房屋貸款委託書、切結書及交屋證明等文件，與買受人柳0蘭等人之談話筆錄，並在該汐止支庫再審原告四八一0號銀行帳戶內，對房屋貸款入帳及支領情形予以分析，及經傳闕唐0緞等人所供情節，以再審被告機關認定再審原告係爭房屋之出售者，為分散所得及規避稅負，形式上假藉親友之名義為起造人而已，從而依法對再審原告課以財產交易所得，自無不當，亦屬適法。再審原告指原判決未先適用建築法、土地法、民法等規定為適用法規，顯有錯誤。均屬可認為對於法律上見解之歧異，核與法定再審要件不符，應予駁回（附件十一）。

惟先夫唐0波於受收該七十四年度判字第一六六0號判決後之七十四年十二月十日不幸因病逝世，聲請人以繼承人身分承受訴訟，認再審判決適用法規錯誤，出而再次提出再審之訴。行政法院於七十五年度裁字第六0號裁定，經查再審原告

所陳上開理由，業經其於七十四年度判字第一六六〇號再審程序中提出主張，本院原判決以其所持再審理由無非係對於法律上見解之歧異，核與行政訴訟法第二十八條第一款所謂「適用法規顯有錯誤」之法定要件不符，逐據以駁回其再審之訴，經核並無適用法規顯有錯誤之情形，茲再審原告復持同一原因事實對之提起再審之訴，自難謂為合法，應予駁回（附件十二）。

### 三、理由

#### (一)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之內容

本件確定終局裁判行政院七十四年度判字第一六六〇號判決，消極的不適用所得稅法第四十三條之一規定，在法律上所賦予稅捐稽徵機關適用實質課稅原則，對人民加課納稅義務之法定要件，而其據以駁回所適用實質課稅原則內容（請參閱本聲請書二、事實之(三)），與行為時所得稅法第四十三條之一所明定適用實質課稅原則之法定要件未合，而否定該所得稅法第四十三條之一規定在法律上所賦予稅捐稽徵機關適用實質課稅原則對人民加課納稅義務必備之法定要件之效力。所適用台灣省政府稅務局 67.2.3（六七）稅一字第 596 號函之內容，即財產交易所得，係按當地縣（市）政府公告房屋評定價格，一律推定百分之二十為財產交易所得，排除所得稅法第十四條第一項第七類之一規定，在法律上所賦予稅捐稽徵機關核定財產交易所得，為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額之法定計算標準之效力。其結果與中央法規標準法第五條第二款及憲法第十五條、第十九條、第一百七十二條規定牴觸而無效。

#### (二)聲請人對於前項疑義所持之見解

按關於人民之權利義務者，應以法律定之。人民之財產權應予保障。人民有依法律納稅之義務。命令與憲法或法律牴觸無效。分別為中央法規標準法第五條第二款，及憲法第十五

條、第十九條、第一百七十二條所明定。職是之故，本案台北縣稅捐稽徵處既認聲請人先夫於民國六十六年度內有以不合營業常規之安排、規避或減少納稅義務，為正確計算所得額，報經財政部核准按營業常規予以調整所得額，併入聲請人先夫六十六年度綜合所得總額，補徵財產交易所得稅（即適用實質課稅原則，對人民加課納稅義務），因事關人民納稅義務，自應依現行法律所明定者，作為其適用與課徵之準據。也就是必須依行為時所得稅法第四十三條之一規定，查明聲請人先夫唐〇波確實為經營營利事業而對與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計事項，有以不合營業常規之安排、規避或減少納稅義務時，始有與此項適用實質課稅原則之法定要件，報經財政部核准，按營業常規予以調整所得額，補徵所得稅。否則，如屬該行為時所得稅法第四十三條之一所定經營營利事業而對與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用之攤計事項以外之事項，縱有以不合營業常規之安排、規避或減少納稅義務之行為，但因行為時法律上尚無得適用實質課稅原則，對人民加課納稅義務之明文規定，屬於有意之省略。換言之，即人民依契約自由與私法自治原則，依其自己之考量、選擇最有利之行為或方法以規避或減輕稅負，並非為行為時法律所不許。從而，倘據以適用實質課稅原則予以調整所得額課徵所得稅，不但於法無據，且屬違反法律與憲法而無效（註：按稅捐稽徵機關在法律上享有得適用資產淨值、資金流程及不合常規之營業資料等間接證明法推定逃漏稅權利，亦即適用實質課稅原則而未加特定事項之限制，係於民國七十一年十二月三十日增訂所得稅法第八十三條之一規定後，在法律上始有明文規定，作為其適用與課徵之依據）。而財產交易所得，依所得稅法第十四條第一項第七類之一既明白規定，係指交易時之成交價額，減除原始取得成本及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為財產交易所得額。台北縣稅捐稽徵處排除此項法律

上所賦予稅捐稽徵機關核定財產交易所得之法定計算標準，遽按台灣省政府稅務局 67.2.3（六七）稅一字第 596 號函，以台北縣政府公告不動產評定價格，一律推定百分之二十為財產交易所得，據以調整所得額，補徵財產交易所得稅，不但與租稅法律主義之原則，有所抵觸，且依命令規範人民納稅義務，亦屬違反法律與憲法而無效。惟行政法院七十四年度判字第一六六〇號確定終局判決，消極的不適用所得稅法第四十三條之一規定，在法律上所賦予稅捐稽徵機關適用實質課稅原則，對人民加課納稅義務之法定要件，而就聲請人先夫唐〇波為房屋承買人柳〇蘭等人代辦申請房屋購置貸款書件內所填房屋出賣人名義與銀行存款帳戶內關於房屋購置貸款之存領金額及與房屋起造人與承買人之談話筆錄，推定座落台北縣三重市中正北路、大智街及自強路等處共一二四戶房屋，分別為闕唐〇緞、吳〇英、邱林〇月、邱〇及唐〇河等五人依法申請建築主管機關核准興建，在法律上享有其起造權，並完成該建造物而原始取得其所有權後，經監證出賣與柳〇蘭等人承買，並分別向主管稅務機關報納財產交易所得稅之事項，有以不合營業常規之安排、規避或減少納稅義務，據以適用實質課稅原則，遽按台灣省稅務局（六七）稅一字第 596 號函，以台北縣政府公告不動產評定價格，一律推定百分之二十為財產交易所得，依所得稅第十四條第一項規定併入（調整）聲請人先夫唐〇波六十六年度綜合所得總額，補徵財產交易所得稅，不但於法無據，且顯與中央法規標準法第五條第二款及憲法第十五條、第十九條、第一百七十二條規定牴觸而無效。

### （三）解決疑義必須解釋憲法之理由

聲請人因行政法院確定終局判決，消極的不適用所得稅法第四十三條之一規定，在法律上所賦予稅捐稽徵機關適用實質課稅原則，對人民加課納稅義務之法定要件及適用台灣省政府稅務局 67.2.3（六七）稅一字第 596 號函，以當地縣（市）政府公告不動產評定價格，一律推定百分之二十為財產交易所得，對人民課徵財產交易所得稅，依前項理由，與中央法規標

準法第五條第二款及憲法第十五條、第十九條、第一百七十二條規定牴觸而無效，進而，顯有損法律尊嚴，破壞司法形象，違背租稅法律主義之原則。為特聲請解釋憲法，懇請體恤民艱，惠予解釋，行政法院七十四年判字第一六六〇號判決，消極的不適用所得稅法第四十三條之一規定，在法律上所賦予稅捐稽徵機關適用實質課稅原則，對人民加課納稅義務之法定要件，而就個人依法申請核准興建房屋，在法律上享有起造權，並完成該建造物而原始取得其所有權後，經監證出賣與買受人，分別報納財產交易所稅之事項，推定有以不合營業常規之安排、規避或減少納稅義務，據以適用實質課稅原則予以調整所得額，補徵財產交易所稅，否定該所得稅法第四十三條之一規定在法律上所賦予稅捐稽徵機關適用實質課稅原則，對人民加課納稅義務之法定要件之效力，及適用台灣省政府稅務局67.2.3（六七）稅一字第五九六號函，以當地縣（市）政府公告不動產評定價格，一律推定百分之二十為財產交易所得，排除所得稅法第十四條第一項第七類之一規定在法律上所賦予稅捐稽徵機關核定財產交易所得之法定計算標準，而以行政命令規範人民納稅義務，顯與中央法規標準法第五條第二款，及憲法第十五條、第十九條、第一百七十二條規定牴觸而無效。除為重整法律尊嚴與維護司法形象外，祈以解釋之效力及於聲請人據以聲請之案件，保障聲請人先夫唐〇波之財產權。

此 致

司法院