

釋字第 0 五號解釋不同意見書

大法官 蘇永欽

本件解釋認定財政部先後發布的六則函釋令與憲法第十九條租稅法律主義有所不符，就該部分自本解釋公布日起不予援用。本席認為這是對租稅法律主義內涵的立法行政分權不盡正確的理解，多少也扭曲了司法內部的分權，故有必要加以釐清。

一、 為什麼租稅細節毋須法定

憲法第十九條規定人民須「依法」才有納稅義務，一方面可使民選代表制衡行政部門，避免苛捐雜稅，或恣意增減而影響所得分配，另一方面也使人民的租稅義務有較高的可預見性與公平性。故解釋上須以法律規定的，不以增加稅負者為限，減少稅負同樣有其必要，就此與憲法第二十三條限制基本權的法律保留，即有不同。

不過限制基本權必須遵循的法律保留，和課與租稅義務的法律保留，都要面對一個共同的問題，就是法律內容不可能鉅細靡遺，從功能妥適性的角度來看，屬於技術性、細節性的規定，國會的思慮也難以周延。因此本院針對基本權限制的法律保留，在釋字第四四三號解釋已經作了很清楚的闡示：「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。」不僅不需要制定法律，連「以法律授權主管機關發布命令為補充規定」都無必要。至於課與租稅義務的法律保留，本院也在多次解釋中說明：「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，以法律或法律明確授權之命令定之；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；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範。」(釋字第六五七號解釋參照)

這裡講的「得」或「始得」，指的是「可以不要」立法或以法律授權補充規定，但是不是「不得」立法或以法律授權補充，便涉及行政立法的分權原則。從「僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項」的語義，多少透出「行政保留」的意思，本院在處理行政立法分權的釋字第五二〇號、第五四三號解釋時，也面對行政院所提的行政保留主張，認為行政部門在我國現行體制下，應就其行政權的行使負成敗責任，且「行政部門具有較佳之科學與技術上之知識及配備，就核能電廠之構造分析、風險調查、危險防止等因素進行評估，並作成較為周延之裁量與判斷。」雖未予採納，但這些情形都已涉及重大政策的層面，不能與「僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項」相提並論，因此對於這類最下游的執行事項，是否已到行政保留的範圍，意即不僅不屬法律保留，且可禁止立法干預的情事，縱在國會優先的內閣制國家，如德國，也受到部分學者的支持，對於接近半總統制的我國，這個問題應該有更大的探討空間。至於法律保留原則所強調的另一個面向，即「法律的可預見性與公示性」，在我國制定行政程序法以後，所有可生外部影響的解釋性規定與裁量基準也都被要求「登載於政府公報發布之」(行政程

序法第一六〇條),從而也不再構成不利於行政保留的理由。

本席對於行政保留的領域是否存在,其範圍如何確定,暫時保留立場。但無論如何要強調,過度的法律保留不僅沒有必要,而且可能造成公共利益的減損,已經非常清楚。特別是在思考租稅義務的法律保留問題時,應注意稽徵成本的因素在租稅行政中為不可或缺的考量,只有稽徵機關最能掌握如何規劃稽徵程序和方法的細節,才可達到適宜的成本效益,立法的介入,包括以授權訂定法規命令指導其執行的方向,都必須十分審慎。換言之,在本院對於「僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項」是否屬於行政保留尚無明確解釋時,固然可以其為立法裁量範圍,對於立法者選擇性的介入,原則上仍予尊重,在稅法實務可以找到不少這樣的例子,如所得稅法第六十一條規定資產重估價,由行政院訂定重估公式;遺產及贈與稅法第十條第三項規定其他財產時價的估定,於該法未規定的情形,由財政部訂定。但既屬立法裁量,即不可輕言法律保留,或從這些選擇性介入的立法例,反推某些事項應屬法律保留。本案引發的問題在於,執行法律的細節性、技術性次要事項如何認定,誰來認定,這裡又涉及司法內部分權的問題,也就是本院與最高行政法院如何分權的問題。對於這一點,本席認為答案相當清楚,財稅機關所定的稽徵規則是否屬於執行法律的細節性、技術性次要事項,而不在法律保留的範圍,當然屬於本院對租稅法規作違憲審查的權限範圍,而且可能是最重要的工作。這一點,和同樣大量存在的解釋性規則有本質的不同,後者是否逾越母法穩妥的解釋範圍,已與法律保留無直接關係,較適宜由終審法院承擔主要的審查責任,本院除認為在法律解釋

上有重大明顯的違誤外，原則上即應尊重終審法院的決定（本席於釋字第七〇三號解釋所提部分不同意見書可參）。但在確認該執行性規則為執行法律的細節性、技術性次要事項後，其內容有無違誤，比如所做市調是否可信，則應由更具專業判斷能力的終審法院來審查，本院反而較無置喙餘地。

二、 實物的市值估定只是細節

本案引發爭議的財政部所訂行政規則，涉及的是所得稅法有關列舉扣除額的規定，第 17 條第 1 項第 2 目之 1 就「捐贈」項目的列舉扣除額這樣規定：「納稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」對中央或地方政府的捐獻的土地，其金額要如何認定計算？因為涉及所得的扣除，如前所述，稅負的減免也在租稅法律主義的範圍，因此本院即須認定，有關此一金額認定計算的方法，是否屬於執行法律的細節性、技術性次要事項，從而可以用行政規則來規定。

本件解釋對此的審查可說非常簡略：「系爭令針對所捐獻之土地原係購入但未能提示土地取得成本確實證據，或原係受贈或繼承取得者，如何依前揭所得稅法第十七條第一項第二款第二目之 1 規定認列所得稅減除之扣除額，所為之補充規定。惟其所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算，皆涉及

稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅法規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之。」姑不論這裡「稅基」的使用是否精確，以及「影響人民財產權」部分明顯混淆了我國憲法將納稅義務和基本權並列，從而違反租稅法律主義不可與限制財產權劃上等號外（此一觀念的混淆本席已在釋字第六八八號及六九三號意見書反覆闡明），捐贈的土地值多少錢，從而可以列舉扣除多少所得，當然直接影響所得淨額，但是不是因此就足以認定財政部核定的一般計算標準，特殊情形的專案核定，以及土地公告現值的百分之十六等內容，都已超出執行所得稅法第 17 條第 1 項第 2 目之 1 的細節性或技術性事項。如果這樣的推論可以成立，任何實物的捐贈，在沒有法律直接規定或授權以命令補充規定的情形下，稽徵機關對於基層執法稅務人員如何計算實物價值，都不能核定一般計算標準，或規定在何種情形應報部核定，只能聽由各稅務人員自行就個案設法計算出一個金額，即使因此造成同樣的捐贈實物，在一切條件類似的情形下，可能被認定差異甚大的金額，而明顯違反租稅公平，且因為數接近一萬的稅務人員各自摸索計算方法，造成巨大稽徵成本（人力、時間、資訊蒐集等），無疑也違反了租稅效率的基本要求。如果本件解釋真的被認真對待，行政立法部門還要在眾多稅法中補上幾千條的授權規定，難道這真的是租稅法律主義的理想圖像？

回到本案的問題，對政府的捐獻如果是金錢，計算列舉扣除額自然沒有問題，法律既沒有以金錢為限，實物如何計

算列舉扣除額，除了估定市價，沒有別的辦法。如何估定市價，實物可有千萬種，用來捐獻的，從古董、土地到專利權、教科書等，恐怕也有千百種，一旦有相當的複雜性或普遍性，為了稽徵效率就有訂定作業守則、裁量基準的必要。這類作業守則、裁量基準唯一的機能就在統一、有效的執行稅法規定，當然會影響稅負的計算，但只要這類行政規則的存在不必然造成立法者所設定稅負的增減，其性質即可認定為執行稅法的細節性、技術性次要事項。至於具體個案中，其內容有無違誤，則應由行政法院來作第一層判斷，本院最多只作表面的第二層審查。

系爭令的必要性，雖不在本院作有無違反租稅法律主義審查的範圍，但為使國人更瞭解爭議所在，仍作以下簡單說明。這些規則是針對以土地捐贈政府，而納稅義務人「未能提出取得成本確實證據」或「繼承或受贈取得」的情形，規定其扣除額原則上即依土地公告現值的百分之十六計算，只有「非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者」，可以不受此一百分比的限制。換言之，凡買賣土地而能舉證核實者，都沒有此一規則的適用，得逕依買價全額計算。其餘情形因為無買價證明其市值，只好訂定規則來統一認定市價。至於非屬種類物的土地，為什麼要訂定統一估價的標準，又如何得到土地公告現值百分之十六的數字，則不能不對本案所涉土地問題的背景有所認知。實務上會以捐地來降低稅金支付的情形，主要都是土地的使用受到法律或解釋判例的大幅限制，而一時無法徵收的既成道路和公共設施保留地，納稅大戶以低價購入可全額抵稅而大幅避稅，土地所有人在等不及徵收的情形下，也樂於

以此方式出脫土地。如果沒有明確的標準，個別稽徵人員在個案屬於無交易或有交易而納稅義務人不願提出取得成本確實證據的情形，仍然得積極蒐尋此類交易而比較其價格，藉以作成認定，其成本既高且未必公平。因為土地雖為非種類物，但如其所有權狀態已因法律的高度介入（管制）而與一般所有權大不相同，不僅基於平等原則的考量，其估價不宜恣意區別，而且因其權利義務上的共同性甚高，個別土地的差異反而基於稽徵成本考量可以略過，僅由定期估定的土地公告現值來反映地區和年度的差異即可。由此可知，系爭令中的百分之十六就是基於共同法律狀態對土地市值所做的通案估定。為什麼說既成道路和公共設施保留地的所有權狀態受到法律高度的介入，而在價值上不同於一般土地，為省篇幅，以下二圖對照相關法令、解釋，應該有助於問題的掌握：（見下頁）

既成道路

法規

市值

土地所有權

100

六種原
↓
因事實

行政法院判

公用地役關係

1

↓

釋字 400 號
行政法院一貫見解

公用地役關係

+

徵收期待權

X

X 100

↓

釋字 400、440 號、
所得稅法第 17 條

系爭規則
捐地抵稅

買賣

X

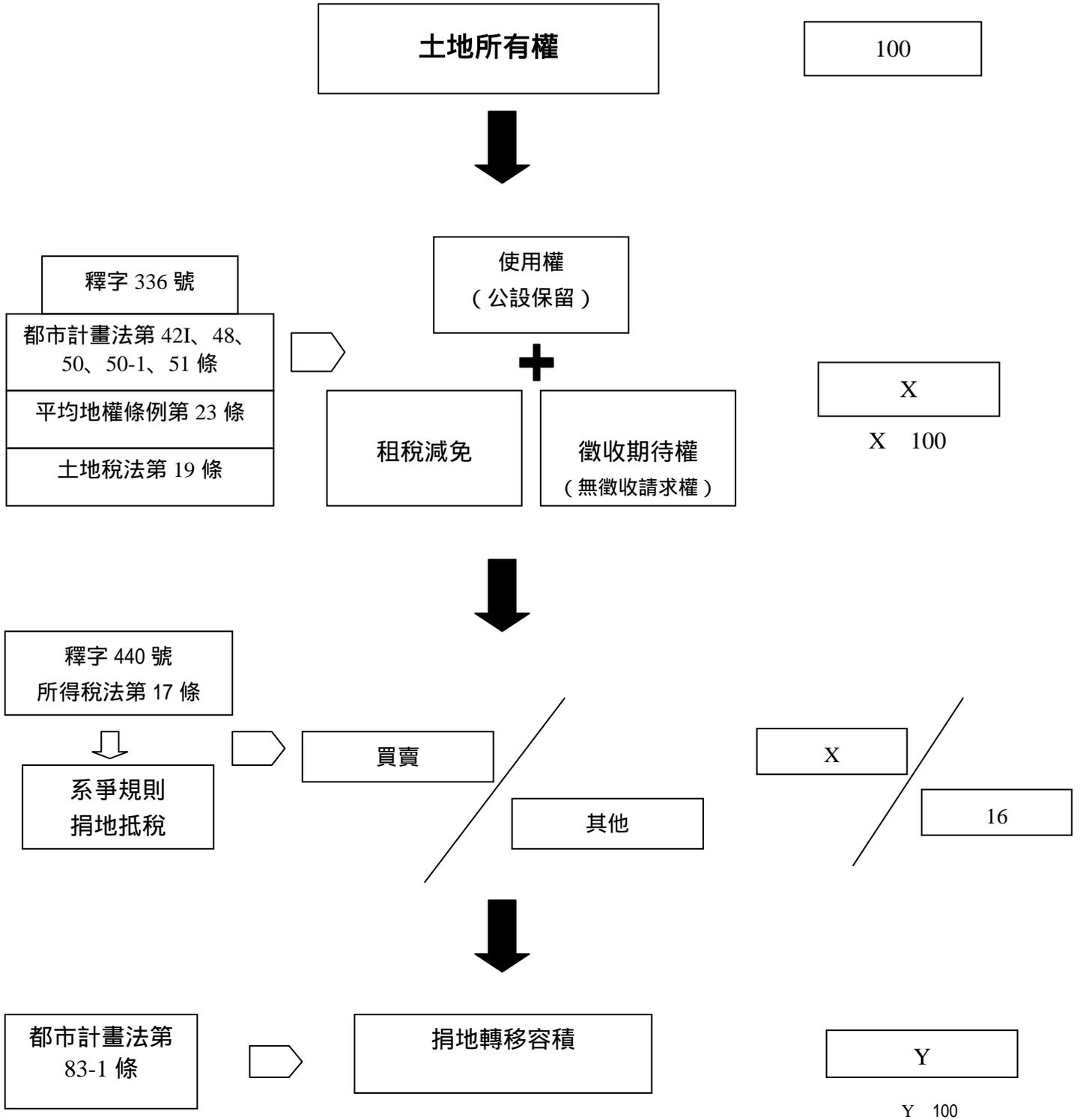
其他

16

公設保留地

法規

市值



對於既成道路和公設保留地受到的種種管制，有無公平問題，可否通得過憲法有關財產權保障的檢驗，都不在本件解釋範圍，只能置而不論，但其用以計算列舉扣除額的交易價值確實會和一般土地有巨幅落差，則是事實。此一標準據財政部的說明，是由各地區國稅局調查蒐集當年度轄內交易市場行情，經報部開會研商擬定，其調查方法和結果有無違誤，應屬行政法院審查事項，就抵稅實物的估價，其審查標準無需升高的主要理由在於，捐贈畢竟僅為履行納稅義務的一種選擇，如果估價太低，土地所有人不會選擇捐贈，民間交易也不會發生，因此尚無嚴格追究的必要。如果再從政府的角度來看，釋字第四〇〇號、四四〇號解釋已課與政府在財政能力範圍內終局解決此二土地問題的憲法義務，政府應該會選擇儘可能通過此一比徵收遠為有利的解決方式，在一定期間內解決所有案件，故由市場機制來解決，是一雙贏方案。在財政能力不變的範圍內，如果估價太低而無人捐地，政府無法有效解決問題，將同時面對憲法和政治上的壓力。反之，如果百分之十六過高，則可能壓低了解決件數，而使解決問題的時間拖長，同樣無法履行憲法義務。因此從政府的角度，也完全沒有刻意低估或高估的合理動機。

$$\frac{\text{年度財政能力上限金額}}{\text{每件捐贈土地列舉扣除額}} = \text{處理件數}$$

至於為什麼介入的法律相去甚遠，既成道路和公設保留地會在通案估價上一體處理？恐怕只能從其共同的主要價值都在於不確定何時發生的徵收補償請求權上。公設保留地雖另有使用權及租稅減免，兩者對政府而言都無法轉換為積

極的財物利益，而計入對價。同樣在捐地抵稅的民間交易中，也不會把這些利益計入對價，因此從結果上來看，兩者一體估價並不能說有何不合理。總之，終審法院肯認此一標準的合理性，尚無明顯的恣意或速斷，本院也沒有理由反推系爭令已逾越細節性、技術性的計價標準範圍，認定已經違反租稅法律主義。

反倒是從結果看，認定系爭命令違憲，只有兩個可能的改變，一是財稅主管機關放棄統一估價，任由各稽徵單位自行決定，而造成更大的不公平，增加更高的稽徵成本。二是財政部提出修法案，並開始在稅法中增加大量的授權規定，而使稅捐稽徵法第十二條之一第二項對租稅認定的基本原則規定，內涵的授權行政及司法審查，因實質轉換為立法干預和立法審查（立法院職權行使法第六十至六十三條），致其規範意義大幅減弱。最後，對於本案聲請人，更難想像會因本解釋而得到任何實質利益。本號解釋製造的問題，恐怕遠比釐清和解決的多。