

## 釋字第七 五號解釋不同意見書

就是這樣，良知把我們大家的勇氣喪失掉。蒼白的思想，把我們決議原有的色彩，都渲染成如此失去光輝！一旦轉採此策，以後任何的行動，都將師出無名矣！

英國 莎士比亞 哈姆雷特  
大法官陳新民

本席歉難贊同本號解釋多數意見之立論，認為多數意見將問題過度地簡單化。純粹就財政部系爭令，作技術性上的定位。將系爭令針對已爆發的「陳年痼疾」—也是我國政府頭痛達半世紀以上的「既成道路」的補償問題—所謀求解決方式的苦心，完全不予以理會。系爭令所處理的對象彷彿是財政部每一年度所制訂的相關所得成本認定的行政規則一樣，無特別一書的重要性罷了。

故本號解釋的字裡行間，嗅不出任何一絲規範案件的「特殊性」！只聽聞多數意見抨擊主管機關僵硬地、武斷地定下了「依土地公告現值的百分之十六計算」之規定，似乎這個官定的「十六趴」(套一句現在流行的俗語)，乃行政機關的恣意、不顧及人民財產權應受保障，且該捐贈土地的市價，應當遠高於十六趴。這些評價即足以表彰該官定十六趴標準，不僅立意失偏，復加上手段上亦失當，應以法律明確規定或明確授權規定，故其違憲的癥狀十分昭然矣！

本席認為此種判斷只見其果、不見其因，忽視了本號解釋原因案件的產生，乃是主管機關解決既成道路所有權人處分其財產「變現」問題的因應措施。在國庫無力、不可能以市價補償既成道路所有權人的殘酷現實下，主管機關傾其能力，在不違反法治國原則下，盡可能的使用最後手段，以解決此一問題。本席試擬一份藥帖，說明案情與診方如下：

「起病始於陳年痼疾；初診釋字第四 號解釋開立不可實現的藥方；發病於捐贈抵稅；財政部的複診開立十六趴

之藥方」

故本席願以宏觀角度，敬提不同意見於次，以分析本號解釋應有之因應之方。

### 一、系爭令的定性問題—仍可視為裁量基準之行政規則

本號解釋多數意見以憲法上租稅法律主義，審查財政部認定捐贈既成道路之納稅義務人列舉扣除額的計算方式，認為系爭令等「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。」而認為違憲無效。

乍看之下，本號解釋純粹是一種技術性的審查問題—財政部對於納稅義務人利用捐贈給國家財產的機會以節稅，如何認定其捐贈價值的問題。從而財政部訂定了一個認定標準—既有道路的價值估算標準。此財政部的認定標準之性質，便有甲說與乙說。

甲說，以本號解釋多數意見為代表：認定係一個涉及稅基計算的重要事項，一定要法律明確規定，或者是法律授權由主管機關予以明確規定不可，否則便違反租稅法律主義而無效。

乙說則是財政部的立場：認為此種認定標準，純粹是針對技術性與細節性之事項所發，由財政部以行政規則訂定便可。因為納稅義務人每年捐贈之物，包羅萬象：有本案的既成道路所有權、一般不動產所有權、個人著作、古董（龍袍及少數民族服飾），甚至靈骨塔，無奇不有。立法者既然未限制捐贈種類，顯見規範對象雜蕪，主管機關的估價規範不妨視為技術性事項為宜。故可援引行政程序法第一百五

十九條第二項第二款之對於制定行政規則的目的，乃「為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準」為依據。因此，財政部所訂對既成道路的捐贈物估價，可視為裁量基準的行政規則也。

至於一個捐贈物的估價準則之性質，到底應採甲說或乙說，何者為當？並無太大的憲法的重要性可言。屬於事實的認定問題。尤其在稅務行政方面，無論是所得稅、貨物稅或是關稅等，因為需要規範的標的種類之多，數量之大，以及品項之繁雜等，迫使在規範技術上，必須採行概括授權之方式，讓行政機關的規範能夠有更彈性。同時，也必須使行政效率提升，並反應國家社會的變遷。

此時，縱然仍必須遵守租稅法律主義，但也只是形式意義的法律授權為已足。比起避免一般行政行為之可能侵犯人民權利而要求之高度授權明確性原則，稅務行政顯然不能相提並論。故每一種稅務機關的行政規則，多少會涉及納稅義務的計算基礎（稅基或是稅率構成要件）例如在所得稅中，行政規則對於各種所得的業務成本以及計算標準，都可以涉及稅基的計算，這些規定都不被視為涉及財產權之重要事項，且依據重要性理論，非以法律明確規定，或至少須以明白授權規定，以法規命令決定之不可。最明顯的例子，可舉本院釋字第四三八號解釋。該號解釋認定：行政規則（該營利事業所得稅查核準則）之規定，以新台幣支付海外佣金的額度為百分之三為限，乃對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與憲法第十五條、第十九條與第二十三條尚無牴觸。

準此，主管機關為辦理所得稅事務，必須對從事各種行

業之納稅義務人，計算其應納稅額。此時，針對收入之成本、損失等，必須訂定一定的比例，作為總收入扣除、獲得應稅純淨利總額，這個比例決定，也需統一所屬機關一體遵循，避免下級機關可能恣意不公，造成不平等的後果。故此可視為「裁量準則」的行政規則，便有促進法秩序安定的功能。為此，財政部每年度都會公佈「每年度執行業務者費用標準」<sup>1</sup>，臚列各種行業執行業務的耗費成本。例如：律師收入之百分之三十，心理師收入百分之二十等（以民國九十七年度之標準）等，共有三十六種個人執業者，都訂有不同比例的「必要費用」，俾作為扣除之依據。

這種將全國所有個人執業者的收入，推估其一定百分比的業務支出，都屬於主管機關的細節性、執行性事宜，但不影響其具有涉及租稅義務的稅基或主體等事項，可影響納稅額計算之可能性也。

當然在某些較新的立法，可能因為涉及到納稅金額龐大，或是有為吸引投資人的特殊立法考量，可能會有立法加以明定其成本比例。例如生技新藥發展條例（民國九十六年七月四日）第七條第三項便規定：技術投資人計算所得未能提出取得成本之證明文件時，其成本得以轉讓價格百分之三十計算減除之。這便是一個少數的立法例，並不能夠代表其他壓倒性多數的規範情形（同樣立法例也見諸於已廢止之促進產業升級條例第十九條之二第三項）。

更何況主管機關的推估，並非完全按主觀意見所定，而係經過一定的查詢程序、統計後而作出的決定。例如九十七年度的「執行業務者費用標準」，便有一個附註：「本標準未規定之項目，由稽徵機關依查得資料或相近業別之費用率認定。」顯見主管機關的推估並未流於恣意，而有所本。

---

<sup>1</sup> 例如以民國九十八年年初便公佈「九十七年度執行業務者費用標準」（中華民國九十八年一月二十三日台財稅字第 九八 四五 四八八一號令核定）。

對本號解釋的原因案件而言，既然捐贈之土地為既成道路，無其他自由用途的可能性，買賣即缺少誘因。市價不易訂出，即使有公告地價，但也是「有行無市」。更遑論可以比照其他得自由建築、使用之私人土地可言。至於事實上仍有此類土地的買賣，幾乎只有單一的目的—為了節稅所為的捐贈土地之買賣。在這種特殊目的買賣，往往依據買受人所要負擔稅率的高低（百分之三十或四十），而決定其購入成本。因此，交易的數量較為有限、動機單純，也容易統計其買賣價格。

故系爭令之一(財政部中華民國九十二年六月三日台財稅字第 九二 四五二四六四號令):「個人以購入之土地捐贈未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依本部核定之標準認定之。該標準由本部各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定。」，明白地表示「如個人以購入之土地捐贈，在未能提具土地取得成本確實證據」時，才依財政部的核定標準，作為扣除成本之依據。且該核定標準乃由各地區國稅局參照各地同類土地交易的實際狀況，由財政部參照後方制訂之。由此過程可得知，此準則之制定，有一定的程序，且乃各地區國稅機關依據實際查估推論後，方由財政部統一決定。而在個案情形，納稅義務人還可舉證、以更有利於己的實際成本，推翻財政部的統一估算<sup>2</sup>。

故不論核定產生程序，已不失公允，尚無獨斷之可言。

<sup>2</sup> 按財政部此估算準則，雖然只有百分之十六的估價標準，一體遵循，似乎並不是行政程序法第一百五十九條第二項第二款所規定的「裁量基準」，因此種裁量基準多半具有數種選擇的可能性，而由下級機關，依據一定的判斷基準，選擇最合適的裁量結果也。故屬於一種「複式選擇結果」。但財政部此估算準則，既然許可下級機關在個案有實際交易成本的證明時，可以排除此準則的適用，同時，百分之十六的標準，也在一般實際平均交易的標準之上（依據調查各地多半在百分之十二左右），故此準則既然有利於人民，儘管為無彈性的裁量基準，也符合法治國家禁止行政恣意的原則，更符合「裁量基準」的目的，正是避免行政恣意，以保障人民權利之制度本意。

而在個案之納稅義務人亦可為有利於己之反論，故無過度侵犯人財產權之嫌也。

因此，本席歉難支持多數意見之過度簡化的甲說，而採乙說，且支持乙說之同仁，幾乎與持甲說者處於伯仲之間，顯見乙說之立理，亦合乎事理與法理也。

## 二、對本院釋字第四 號解釋的基本立場—多數意見可能造成「三輸」後果

上述對於系爭令的定性，多數意見與少數意見固然仁智互見，但以多數意見的立論與格局所論，似乎只要此爭論拍板論定—即通過採甲說的認定：對於捐贈任何標的物予政府的估價，俾作為所得稅扣減額之依據，皆事涉租稅義務之大小，屬於重要事項，應當由立法明白規定，或是授權以行政命令定之為必要—，財政部只要獲得立法院支持，在所得稅法（例如在本案所涉及第十七條）中加入一項授權規定，是否一切由釋字第四 號解釋所引發的（且遺留下來的）相關爭議都會「船過水無痕」乎？多數意見之想法顯然是樂觀的與肯定的。也默示本院釋字第四 號解釋的解決模式仍應繼續發揮規範力矣！

然而，任何欠缺宏觀想法的決策者，莫不是抱著對於明日樂觀的浪漫態度。然而，未雨綢繆之智者，就是要避免成為「明日愁來明日憂」的「今日樂天派」者。本解釋既然涉及本院釋字第四 號的解釋標的，吾人要採取什麼態度？如果本號解釋的原因事實，完全與該號解釋無涉，屬於獨立案件。本號解釋硬要連結該號解釋，反而會帶來更困難且不實際的窘境時，本席也贊成不予連結。如果不是此情形，即需朝向更實際的解決之方，而不能夠單以規避為唯一手段<sup>3</sup>。

<sup>3</sup> 以本號解釋不一定需援引本院釋字第四 號解釋的情形，正好相反之例，乃本院前一號（釋字第七 四號解釋）解釋之必須接續相關釋字第四三六號解釋。可參見本席在釋字第七 四號解釋所提不同意見書。

在此吾人可以再回顧一下釋字第四一〇號解釋的內容。該號解釋指出：「既成道路符合一定要件而成立公用地役關係者，其所有權人對土地既已無從自由使用收益，形成因公益而特別犧牲其財產上之利益，國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償，各級政府如因經費困難，不能對上述道路全面徵收補償，有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償。若在某一道路範圍內之私有土地均辦理徵收，僅因既成道路有公用地役關係而以命令規定繼續使用，毋庸同時徵收補償，顯與平等原則相違。」

在該號解釋中，大法官保障人民財產權與平等權的用心，的確值得欽佩。誠然，大法官在該號解釋對於既成道路的土地所有權人，並未有嚴格限定一定要以市價或其他類似徵收的補償標準，作為既成道路的補償費。但字裡行間，尤其援引了平等原則，似乎肯定了以市價作為補償的依據。

在此，大法官所開的藥方，便形成了不可能實踐「虛幻藥方」！按本院釋字第四一〇號解釋公布於民國八十五年四月十二日。依當時（二週後）內政部營建署的統計，全國有屬於未徵收之私有土地之既成道路，作為公路系統使用之面積高達四萬零九百二十八公頃。屬於都市計畫道路面積，為五千四百九十一公頃。如欲全部徵收之，需高達三兆四一五億元<sup>4</sup>。以當年國家總預算的支出部分為一兆一五五億元，國家如果要貫徹釋字第四一〇號解釋意旨，勢必要耗費接近三年的國庫總支出預算。顯然，根本無法達成此一目的。以最近民國一百零一年總預算為一兆九三八九億元而論，雖然比民國八十五年較高，但地價飆漲的比率，恐怕遠超過總預算增加的比率。要解決之困難度，顯然難上加難矣。

<sup>4</sup> 參見立法院甚多相關版本，均有提及，例如李俊毅、藍美津委員提案，「私有土地既成道路徵收補償處理條例」草案條例說明，立法院第五屆第一會期第二十次會議關係文書，院總第六六六號，民國九十一年六月。

因此，本號解釋若有隱含接續本院釋字第四〇九號解釋，應予市價補償之意旨，將再度陷入「實踐不能」的困境。重複戕傷本院解釋的公信力—大法官為政府與國會，開出了一張絕對不可能兌現的支票！大法官所作之決議，與政府及國會實施的責任政治，實相互背道而馳！

本院釋字第四〇九號解釋之後的大法官解釋，亦不能夠讓既成的法律困境，更形雪上加霜，讓政府努力想減輕困境的嘗試，付諸流水。此即是本席認為多數意見仍然侷限於「小作」的格局，僅斤斤於「手段」的合法—即期盼透過法律授權的方式以實行之。很有可能將導致「治絲益棼」的「三輸解釋」之危險。質言之：

第一輸—立法院輸：多數意見既然指稱該捐贈土地之價值估算準則結果是一個重要事項，非技術性與細節性事項可比，至少要透過立法者的決定或授權方可。這種說法無疑把球（或燙手山芋）丟回給立法者。試問：既成道路的所有權人長年的怨恨可能早始於日據時代、光復初期以來，長達已近百年財產權被侵佔的冤屈，會願意接受由立法者決定低於市價甚多的補償標準？答案當然是否定的。在這種為數甚多的民怨衝擊下，各政黨及個別的立法委員為顧忌選票，敢自行決定將補償費，定於低過市價的標準，甚至達到目前的十六趴？答案也不言可喻！加上學界衛道之士，也會抨擊該政黨與立法委員，漠視本院釋字第四〇九號解釋意旨，其違憲之非難性，又更嚴重也！故此提議一到立法院很可能會給政界引發新的爭議，變成政爭之導火線！故本席認為立法院絕不可能舉石自砸其腳也。

無怪乎本院釋字第四〇九號解釋作成後，各黨派的立法委員陸續提出數個版本，例如院總字第六六六號，由委員提案第二三一六號、第二四四〇號、第二六七〇號、第二九三八號、第三九一二號、第四二七三號、第六〇四二號等，儘



管認為國家處理的辦法稍有差異，例如有政府應發十年或二十年公債之分，但幾乎不分黨派都認為補償費的之支付責任，應由中央政府獨自承擔（而非依據釋字第四〇九號解釋意旨，應由各級政府承擔），且補償的額度都是以市價、全額補償為標準（例如以毗鄰地的市價或是公告地價加四成計算）。沒有一個版本曾有提出低於市價標準的補償。都顯見立法者不敢得罪選民的心態也。

第二輪—財政部輸：如果立法院怠於修法，不願意成為眾所矢的，不對相關法律進行修正。財政部只能採取兩種辦法，第一，由於系爭令已廢止，主管機關即「撒手」，不再訂定估價準則。如此一來，對於人民捐贈之土地，只能夠要求納稅義務人「舉出實際交易證據」，否則不允許捐贈土地，作為扣減所得稅額之依據，亦即將舉證要求貫徹到個案；第二，財政部採取「棄守」政策，讓捐贈土地全部依照市價予以扣減，無形中，利用國庫來支付個別的既成道路之補償費。此乃另闢實踐本院釋字第四〇九號解釋之門，讓國庫每年大量失血，亦會鼓勵納稅大戶收購這些土地，作為捐贈給政府抵稅之用，而受贈政府也無獲得實益<sup>5</sup>。例如報載澎湖望安鄉自二〇〇二年開始收受全台納稅大戶捐地節稅，捐贈遍佈全台的公共設施保留地達九七七六筆之多，公告現值達四八〇億。也因為捐贈過程涉及官商勾結，而引起檢調單位的調查<sup>6</sup>。財政部不論是「撒手」或「棄守」，都是有虧職守，不能替國庫把關也！

<sup>5</sup> 例如台北市政府在民國九十一年據說受贈之土地達二千餘件，金額超過二百二十億。而高所得者，利用買賣公共設施保留地，捐給政府，讓民國九十年度的稅收損失六十至七十億。見林奇偉，公設保留地抵稅之演變與探討，稅務旬刊，第二一五九期，二〇〇八年十二月十日，第二十六頁。此情形在民國九十二年六月三日公布的十六趴新制前，情形甚為嚴重，造成國庫大量的失血，據財政部之函（九十九年六月二十五日台財稅字第 九九 二一七四八 函）資料顯示，九十二年捐地案件，達一三三一一件，實施十六趴新制後的九十三年，降到二五一六件，九十七年達一五一一件。影響國家稅收也由民國九十二年二七八 二九億元，降到九十七年的九億。

<sup>6</sup> 參見中國時報二〇〇一年九月五日新聞。

第三輸—人民：當現行系爭令以隨本號解釋之公布而廢止，納稅義務人即日起購買既成道路以節稅的目的，即無法實現，買賣沒有任何利益可言。在可預見之將來，如果替代的法律或經法律授權的法規命令，又遲遲未公布，擁有既成道路土地人民，唯一變現之機會便喪失了，成為本號解釋的「受災戶」。

既成道路既然是一個典型的歷史共業。推其責任，早在日據時代就已萌生，光復後又未積極徵收補償，才會成為今日之困局。然而這些既成道路既然已經無法發還給人民，政府又無法以市價補償，唯一辦法便是打折。至於如何的折扣比較合理？各國有無類似的情況可供參考？當是政府與國會應盡之職責，非釋憲的大法官所能越俎代庖。如果政府所定之折扣，符合事理、社會觀念，所定標準並無明顯的瑕疵與偏差，釋憲機關即應尊重其判斷。

就以既成道路的情形而言，既成道路最多的情形則指私有巷道。實務界相關論述中，曾有引述日本的法制，日本對於私有巷道之估價，是以兩邊土地（宗土）的百分之五到十為主，如有建築可能時，才增至百分之十至二十，很少有超過百分之三十者。故學界頗多認為此百分比可作為我國解決相關問題之依據<sup>7</sup>。

國稅局對於既成道路的十六趴補償，乃是依據各地國稅局調查之結果，且各局建議標準，幾乎鮮有超過百分之十二，經過會商後，才採較優之全國百分之十六計算<sup>8</sup>。

故目前國稅局的十六趴，已經相當程度反應出既成道路

<sup>7</sup> 尤重道，既成道路—公用地役關係成立要件與法律性質暨制度形成之檢討，律師雜誌，第三二六期，二〇〇六年十一月，第八十六頁。

<sup>8</sup> 如以財政部的相關資訊，民國九十六年二月十八日台財稅字第 九四 四五 七 號函，在此計算除南區國稅局認為以公告現值百分三十外，其他各局都認為在百分十五、十六為宜。同樣的數據，也出現於：林奇偉，公設保留地抵稅之演變與探討，第二十六頁。於此，論及一般購買價錢為公告現值為百分之十至十六，則可以節稅百分之三十至二十四，如果超過公告地價百分之四十，則毫無節稅效果可言。

買賣之特殊性，以及比起其可交易的實質價值，其補償標準超過不少也。且更重要的是，已經陸續減少此類「陳年舊案」的件數也。

故立法院極不可能通過，以全額或明白規定一定折扣的補償的立法行為前提下，同時亦不願意授權財政部制訂一定折扣的法規命令，規定打折後的補償額度，則人民便喪失了目前可以變現的唯一方法。

在可能造成「三輸」後果已十分明顯的情況下，多數意見為何仍堅持必須採行之，恐另有寓意焉！

本號解釋多數意見的另一用意，希望透過立法授權的過程（授權主管機關財政部制定法規命令），亦即透過行政程序法第一百五十二條以下之程序，特別是透過第一百五十五條的聽證程序，讓行政機關在獲得授權的同時，可以傾聽民眾聲音，而獲得更高比例的補償機會也，亦是「為民著想」的苦心焉！。

本席對於這一個浪漫的期待，實在無法預見也！立法院不可能把此燙手山芋都丟給行政機關，而期盼全身而退。而財政部何德何能，有天大本事可以空手接到此燙手山芋後，再透過公聽會弭平立法院所不可能弭平的民怨，而後順利地訂出一個可行，又滿足人民要求的補償百分比？

因此，本席斷定，這將是一個三輸的結局。而以人民的犧牲，完全無法減少既成道路的「總面積數」為主要的代價。

### 三、結論：不必愚公移山，只需開鑿羊腸小道即可

本號解釋多數意見對於宏觀解決既成道路所有權人的補償問題，幾乎毫無實益可言。所獲得的只是形式上強調了租稅法律主義之重要性，以及在個案（或是類型案件）的認定上，確定捐贈物品的價值認定，必須透過嚴格的法律保留原則，以及衍生之法律授權為必要。易言之，本院歷來解釋類似援引租稅法律（法定）主義，迄今為止，已有五十二件

之多<sup>9</sup>，可算是出現最頻繁的案例也。作為五十二分之一的本號解釋，也似乎無法突顯出有任何重要性可言矣。

本號解釋多數意見似乎與釋字第四一號解釋毫不相干，也是典型的「自掃門前雪」的解釋乎？本席不能贊同此心態也。故對於既成道路的沈痾舊疾，不能祭出「拖字訣」一讓上帝或後代子孫與來解決。也不可以再度出現如釋字第四一號解釋的「天書藥方」而不可行，例如本號解釋丟給立法院予以解決，亦屬「不可思議」的藥方。

故主管機關財政部利用目前比較確實的市價行情(十六趴)，讓人民可以獲得較微薄的利潤，總算聊勝於無，也可略盡本院釋字第四一號解釋，殷切期盼政府應努力補償之心意。本席也相信，類似案件的終究解決之道，也是用相當低的折扣予以象徵性的補償。這是歐美國家在戰爭結束後，國家百廢待興、國庫空虛之時，又要照顧弱勢族群，又要實施社會正義的兩難情形下，所樹立的一種新的補償模式——所謂的「社會補償」(Sozialentschädigung)。這種新型態的補償，不在乎全額的補償、亦不追究補償與賠償嚴格界分的有責性與無責性，亦可不嚴格的強調法律或授權命令間的嚴格區分(例如授權明確性要求等)<sup>10</sup>，所創出「目的性取向」的財務給付性法律。當然這也必須獲得各政黨及社會輿論「共體時艱」的支持，否則仍無法成功實施矣！

公用地役關係既成道路用地，既然已經是延宕上百年的

<sup>9</sup> 過去本院使用租稅法律主義或租稅法定主義，共計五十一號解釋。分別為釋字第七三號、釋字、第七一號、第六九八號、第六九七號、第六九三號、第六九二號、第六八五號、第六七四號、第六七三號、第六六二號、第六五七號、第六五一號、第六五二號、第六四二號、第六三五號、第六二五號、第六二二號、第六二一號、第六一八號、第六一七號、第五九七號、第五六六號、第五六五號、第五三七號、第五三六號、第五一九號、第五一八號、第五一六號、第五一五號、第四九六號、第四七八號、第四六二號、第四五八號、第四四一號、第四三八號、第四二七號、第四二二號、第四一五號、第四一三號、第三九七號、第三六一號、第三一五號、第二七七號、第二四一號、第二一九號、第二一三號、第一九八號、第一六七號、第一五一號解釋。

<sup>10</sup> 關於社會補償的概念，可參見陳新民，行政法學總論，修正八版，民國九十四年，第五百六十七頁以下。

陳年老案，也是政府終究要痛苦面對的歷史共業。有朝一日恐怕也必須採取上述社會補償的法理與手段予以解決。在國庫至少具備了能夠全面解決此陣痛的能力之前，透過行政長年的十六趴實務宣揚，合理的累積個案的實踐，當可逐漸形成「價值共識」，認定十六趴是可以被接受的市場行情。一旦實施多年後，可以樹立十六趴的正當性，也可以為日後透過立法的方法，將十六趴或是以此為基礎上下調整的補償費，形成社會補償之標準<sup>11</sup>。這是解決既成道路夢魘唯一之道也。因此，主管機關實施這幾年來的捐地節稅計價實務，便不能夠將之視為一般正常狀態的土地計價，具有客觀與交易頻繁的市價可比（例如本院釋字第二一八號解釋）<sup>12</sup>。行政機關的苦衷（儘管也不無啞巴吃黃連之苦衷），皆是出於公益的考量，理應獲得大法官的支持也。

此外，本號解釋在探究過程中，已清楚地得知目前所得稅法第十七條第一項第二款第二目之一但書之規定：但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受（所得總額百分之二十）金額之限制。易言之，政府對於人民捐贈節稅之舉，似乎沒有拒絕權，導致納稅義務人千奇百怪的捐贈，既無助於政府達成法定任務之需，也有逃避國家稅收的副作用，因

<sup>11</sup> 財經界也有不少主張要善用這種捐地的方式，讓地方政府占用既成道路的案件減少，減輕人民的負擔，但前提要件，必須要將公告地價的現值作合理的打算，並讓捐地者的節稅利益，控制在適度範圍也。見曾巨威，以公告現值打折取代富人捐的課徵，國政評論，二〇一〇年一月二十三日；曾巨威，財政部應善用捐地節稅的白手套功能，國政評論，二〇一〇年三月四月八日。都有仔細分析捐地市價與扣抵稅額之間造成國庫補貼捐地者的鉅額損失。

<sup>12</sup> 這種情形則便與本院釋字第二一八號解釋不同。該號解釋對於所謂的「推計課稅」，認為：「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價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，」便是針對一般頻繁交易的不動產之情形而論，與本案情況不同，應分別對待。

此所得稅法除了應當明定政府機關有拒絕接受捐贈之權外，也應當訂定一定條件下，方可接受捐贈，例如明定無助於政府履行法定職責之捐贈，以及捐贈非轄區內土地或不動產，當地政府皆應拒絕接受之。同時，對於可接受捐贈物的估價，亦可以授權由相關機關以命令定之，以杜爭議。本號解釋多數意見對於所得稅法相關的規定，已屢屢出現上述的弊端，卻未有一言的批評與修法期許，亦為本席所難支持也。

綜上所述，本席認為本號解釋應當為國家與政府解決既成道路舊案的努力，發揮推波，而非阻攔之力。類似本院釋字第四一號解釋所期盼的政府用全面性，且以市價補償標準的方法來解決之，正如同愚公移山式的神話。本席認為：愚公不必移走整座山，只要開闢可供人行的羊腸小徑即可矣，何必徒作至此無能力達成之遠大願望之夢？

英國莎士比亞在著名的「哈姆雷特」劇中的第三幕中，有一段獨白：

**就是這樣，良知把我們大家的勇氣喪失掉。蒼白的思想，把我們決議原有的色彩，都渲染成如此失去光輝！一旦轉採此策，以後任何的行動，都將師出無名矣！**

是否很貼切的將本院釋字第四一號解釋作出後，所持高度不可行的理念，比喻成一個蒼白思想？本號解釋採行多數意見後，是否喪失了本有的光芒，也斷了日後相關機關欲努力解決既成道路的補償費之機會乎？