

聲請解釋憲法的聲請書

207

受文者：司法院

聲請人：王瑞宏

代理人：張進德會計師

一、聲請解釋憲法之目的。

謹懇請解釋最高行政法院 96 年度裁字第 03720 號裁定、台中高等行政法院 95 年度訴字第 00441 號判決書、財政部訴願決定書(案號：第 09502008 號)及財政部台灣省中區國稅局復查決定書適用於財政部台財稅字第 0920452464 號函釋、財政部台財稅字第 09404500070 號函釋、財政部台財稅字第 0930451432 號函釋、司法院釋字第 420 號及司法院釋字第 287 號所為之解釋，發生有牴觸憲法之疑義。

二、法律或命令見解發生歧異之經過及涉及之法律或命令條文。

- 1、根據司法院大法官會議法^五第四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。
- 2、緣聲請人於民國 93 年間以繼承取得座落於台北市¹○○區○○段一小段 161 地號持分為 1000 分之 105、彰化縣彰化市²○○○段牛稠子小段 196 之 2 地號持分為全所有權，無償捐贈彰化縣員林鎮公所及另以繼承取得座落於烏日鄉³○○段 408 地號持分為全部所有權，無償贈與台中縣烏日鄉公所。聲請人於申報 93 年度綜合所得稅時以上述三筆土地之公告現值合計數為 26,027,394 元，申報於一般扣除額項下之捐贈扣除額。而被稽徵機關於核定聲請人 93 年度綜合所得稅時以上述三筆土地公告現值之 16%計算核定減少原申報土地捐贈扣除額 21,863,011 元，應補繳本稅 7,060,504 元。聲請人不

大法官書記處



總收文 01/18

G09701879

五利

服，申請復查，遭原處分機關決定駁回。聲請人殊感不服，乃提起訴願，財政部仍不查予以駁回，聲請人不服，提起訴訟，經台中高等行政法院判決駁回及最高行政法院裁定駁回。上述確定終局之裁判所適用於財政部台財稅字第 0920452464 號函釋、財政部台財稅字第 0930451432 號函釋、財政部台財稅字第 09404500070 號函釋、司法院釋字第 420 號及司法院釋字第 287 號所為之解釋，使聲請人認為於憲法上所保障人民之權利遭受不法侵害，發生有抵觸憲法第 7 條：「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。」、第 15 條：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」、第 19 條：「人民有依法律納稅之義務。」及第 22 條：「凡人民之其他自由及權利，不妨害社會秩序公共利益者，均受憲法之保障。」之疑義者，遂聲請解釋憲法。

3、有關機關處理本案的主要文件及說明

聲請人檢呈有關機關處理本案的主要文件共四件(其說明請自詳)：

- (1)、復查決定書。
- (2)、訴願決定書。
- (3)、台中高等行政法院 95 年度訴字第 00441 號判決書。
- (4)、最高行政法院 96 年度裁字第 03720 號裁定。

三、聲請解釋憲法的理由，以及聲請人對本案所主張的立場及見解。

- 1、依中央法規標準法第 11 條規定：「法律不得抵觸憲法，命令不得抵觸憲法及法律。」
- 2、按所得稅法第 17 條規定：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：一、免稅額…二扣除額…(二)列舉扣除額：1. 捐贈：對於教育…。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」
- 3、財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號函釋：「一、自 93 年 1 月 1 日起，個人以購入之土地捐贈，已提出土地取得成本確實

證據者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目之規定核實減除；……。三、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。」。另財政部 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號函釋：「自本令發布之日起，個人以繼承之土地捐贈，除屬依本部 90 年 5 月 2 日台財稅字第 0900452891 號及 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451431 號令規定，不計入遺產總額免徵遺產稅，並不得列報捐贈當年度綜合所得稅捐贈列舉扣除者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依本部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令第 3 點規定之標準認定之。」及財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋：「93 年度個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額認定標準：個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除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外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16% 計算。」

- 4、聲請人以繼承取得座落於台北市○○區○○段一小段 161 地號持分 1000 分之 105、彰化縣彰化市○○○段牛稠子小段 196 之 2 地號持分為全部所有權，分別於 93 年 11 月 10 日及 93 年 12 月 17 日無償贈與（所有權移轉登記日期）彰化縣員林鎮公所，並取得彰化縣員林鎮公所函文發文日期：中華民國 93 年 12 月 29 日，發文字號：員鎮工字第 0930037893 號，主旨：「台端將座落台北市○○區○○段一小段 161、彰化縣彰化市○○○段稠子小段 196 之 2 等地號土地，持分各 1000 分之 105、全所有權無償捐贈本鎮，已於 93 年 11 月 25、12 月 17 日登記為本鎮所有，並取得所有權狀及土地贈與所

有權移轉契約書。捐贈總值依遺產贈與稅法第 10 條規定，以本年度上項土地公告現值為準，謹致謝忱，並此證明。」及台中縣烏日鄉公所函文，發文日期：中華民國 93 年 12 月 17 日發文字號：烏鄉財字第 0930023331 號主旨：「台端無償贈與本所烏日鄉○○段 408 地號，面積 352.59 平方公尺，其土地登記謄本影本業已收到，謹致謝忱，請 查照。」。因上述三筆土地捐贈日期皆於 93 年度完成登記移轉，故聲請人乃依所得稅法第 17 條規定申報為聲請人 93 年度綜合所得列舉扣除額項下之捐贈扣除額，且依遺產及贈與稅法第 10 條規定及受贈單位「彰化縣員林鎮公所」出具之函文，受贈時財產價值之計算以時價為準，而土地則以「公告土地現值」為準，合計 26,027,394 元。即受贈單位既有無償獲贈利益 26,027,394 元，則相對於捐贈人即應享有同等之抵稅權，且依所得稅法第 17 條規定，對政府之捐獻不受金額之限制。聲請人實依上述法令規定提出申報綜合所得稅。

- 5、按訴願決定書第 4 頁第三段第 4 行所言「按對於個人購地捐贈，申報綜合所得稅捐贈列舉扣除額，其捐贈金額之計算，所得稅法及其施行細則並未明文規定，以往均依據受贈機關核發給捐贈人函件上之土地權利價值（土地公告現值），列報捐贈列舉扣除」。誠如上述所言所得稅法及其施行細則對於綜合所得稅捐贈列舉扣除規定，僅於所得稅法第 17 條規定如下：「…1. 捐贈：…。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」。法令既已明定對政府之捐獻不受金額之限制，且被聲請人亦已自述「以往均依據受贈機關核發給捐贈人函件上之土地權利價值（土地公告現值），列報捐贈列舉扣除」，是以往年度依上開（土地公告現值）金額計算之捐贈扣除額皆為稅捐核課機關所認同，亦無違背法令之處。而稽徵機關逕以 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號函規定：「自本令發布之日起，個人以繼承之土地捐贈……依本部 92 年 6 月 3 日台

財稅字第 0920452464 號令第 3 點規定之標準認定之。」。即以該捐贈土地公告現值之 16% 計算可扣除金額，在母法未有任何修改變動之下，卻僅因一則函令之公佈而前後課稅核認方式大不同。該函令明顯已加諸法律所無之限制。稽徵機關 93 年 5 月 21 日前及 93 年 5 月 21 日後之認定核課標準天壤地別，差異高達 84%，行政行為之「誠信原則」及「法律秩序之安定性」何在？且明顯違反信賴保護原則及行政自我約束原則。

- 6、憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」。另大法官會議釋字第 443 號、454 號、474 號、491 號、514 號、524 號、532 號、535 號，對於「法律保留原則」亦有明確解釋在案：「全民健康保險為強制性之社會保險…若法律就保險關係之內容授權以命令為補充規定者，其授權應具體明確，且須為被保險人所能預見。」為大法官會議釋字第 524 號解釋。及「人民營業之自由為憲法上…依憲法第 23 條規定，均應以法律定之，其內容更須符合該條規定之要件。若其限制，於性質上得由法律授權以命令補充規定時，授權之目的、內容及範圍應具體明確，始得據以發布命令。」為大法官釋字第 514 號解釋。
- 7、本案課稅之法源依據為所得稅法第 17 條規定：「…捐贈：對於…。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻：不受金額之限制。」該法令明文對政府之捐獻並無任何限制，是以並未授權以命令補充規定。相對法文中已明定對政府之捐獻：「不受金額之限制」，既無限制，何來授權，既無授權，行政機關又怎可逕行發布行政規則命令，而自行臆測解釋，且前後認定不一（92 年（含）以前用土地公告現值，93 年（含）以後則用土地公告現值的 16%），明顯為達稅收而假租稅公平之名，毫無法治觀念，隨意侵害人民之財產權。依法納稅乃為人民之義務，請先依法定程序修法，如此人民必當心服口服。財政部所逕行發布之 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號

解釋及 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號解釋及 94 年 2 月 18 日台財稅字第 0920452464 號函釋已明顯違反「法律保留原則」及大法官會議釋字第 514、524 號釋文意旨而無效。

- 8、按大法官會議釋字第 420 號：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」另所得稅法第 83 條規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者：稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」。依所得稅法第 83 條規定，稽徵機關於核定納稅義務人所得時，應先盡調查之義務，並按所得稅法之各項規定，即依法行政原則核課。於調查核定過程中，若發現有規避稅負之情形方得以適用大法官會議釋字第 420 號之「實質課稅原則」，上開釋文乃為就「個案」核定課稅時適用，即個案經依法調查時，若有形式上符合法律規定，但實際上已造成租稅規避或未依實際情形課稅時，方得以實質課稅原則核定課稅，而稽徵機關概以所謂土地公告現值 16% 為扣除額，而不論年度、地區、經濟情況如何，全部通用，已違反所得稅法第 83 條規定及司法院釋字第 420 號解釋之適用。
- 9、另按大法官會議釋字第二一八號解釋：「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抵觸。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，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用。」依財政部93年5月21日台財稅字第0930451432號函釋：「自本令發布之日起，個人以繼承之土地捐贈，除屬依本部90年5月2日台財稅字第0900452891號及93年5月21日台財稅字第0930451431號令規定，不計入遺產總額免徵遺產稅，並不得列報捐贈當年度綜合所得稅捐贈列舉扣除者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依本部92年6月3日台財稅字第0920452464號令第3點規定之標準認定之。」及財政部94年2月18日台財稅字第09404500070號函釋：「93年度個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額認定標準：個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除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外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之16%計算。」之規定，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按土地公告現值以固定不變之百分比(16%)，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理。實已違背大法官會議釋字第二一八號之解釋。

- 10、就系爭土地-台北市○○區○○段一小段161地號持分1000分之105雖是聲請人於繼承取得，乃是由被繼承人於92.5.13以7,970,755元買入(請詳附件九：土地買賣契約)，已有明確之購入成本，若此土地以被繼承人之身份捐贈，依財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號函釋，則可以購入成本作為綜合所得稅捐贈列舉扣除金額，但若此土地以聲請人(繼承人)身份捐贈，則依

財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16% 計算，同一捐贈之土地，於不同之對象，在適用於同一所得稅法及相關函釋規定下，竟產生不同之抵稅權豈合乎中華民國憲法第 7 條：「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。」之原則。另於台中高等行政法院判決書第十四頁中第四行之說明：「常有高所得者以低價購入公共設施保留地或道路用地，捐贈政府後，再以捐贈土地之公告現值列報綜合所得稅捐贈列舉扣除，以規避綜合所得稅負，造成租稅不公及國家巨額稅收損失」。上述土地購入之成本為 7,970,755 元，依捐贈給彰化縣員林鎮公所之土地登記謄本上所載公告現值為 7,897,138 元(請詳附件十：土地登記謄本)，故並無以低價購入而以較高之公告現值列報綜合所得稅捐贈列舉扣除，以規避綜合所得稅負之情形，望請明察，是否基於憲法第 22 條之規定，在不妨害社會秩序公共利益者下，凡人民之其他自由及權利，均受憲法之保障。

- 11、依訴願決定書第 4 頁第三段第 7 行所言「…高所得者藉由公共設施保留地、道路用地等之市價約為土地公告現值 16% 之特性，…」而有依財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16% 計算 之適用，本案例中就系爭土地-台北市○○區○○段一小段 161 地號持分 1000 分之 105 之購買成本與公告現值相當，若僅依稽徵機關所認知之市價約為公告現值 16% 之特性，以一概全，未免有失公允，豈合乎依司法院釋字第 420 號衡酌實質課稅之公平原則及稅捐稽徵機關如何主張依司法院釋字第 287 號於發現原適用法律之原則，不符合公平原則，而就法律之適用方法，另為解釋以期符合全民公平原則。另依平均地權條例第四十七條之二規定：「依法免徵土地增值稅之土地，主管稅捐機關應依左列規定核定其移轉現值並發給免稅

證明，以憑辦理土地所有權移轉登記：一、依第三十五條規定免徵土地增值稅之公有土地，以實際出售價額為準。但各級政府贈與或受贈之土地，以贈與契約訂約日當期之公告土地現值為準。二、依第三十五條之一規定免徵土地增值稅之私有土地，以贈與契約訂約日當期之公告土地現值為準。三、依第三十六條規定免徵土地增值稅之繼承土地，以繼承開始時當期之公告土地現值為準。四、依第四十二條之一第二項規定免徵土地增值稅之抵價地，以區段徵收時實際領回抵價地之地價為準。」另按遺產及贈與稅法第10條規定：「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；第一項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準。」聲請人所繼承本案之土地，乃以繼承時土地之公告現值為土地之價值，併入遺產稅申報。及依土地稅法第30條規定：「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報人於訂定契約之日起三十日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。」亦規定以土地之公告現值為移轉價格。是以土地之「公告現值」乃為土地當時之時價，非為無據。於台中高等行政法院判決書第十五頁中第二十五行之說明：「未查所得稅法與遺產及贈與稅法各有其不同構成要件，稽徵機關以土地公告現值計算遺產或贈與價值，倘繼承人或受贈人以該遺產或受贈財產抵繳遺產稅或贈與稅，稽徵機關不得有雙重之認定標準，自應以其核定之遺產或贈與財產價值，抵繳遺產稅或贈與稅，此際因該繼承或贈與之土地，計算其價值與其抵繳之金額相同，不發生不公平之問題。至於捐贈土地以之扣除綜合所得稅，因所得稅法規定有關捐贈、醫藥及生育費、災害損失、財產交易損失等，均係以實際支付金額，作為列報之基礎，此與遺產及贈與稅法規定之情形不同」。上述系爭三筆土地已於財產部中區國稅局發給之遺產稅免稅證明書中依其公告現值列入遺產總額中計算

其遺產稅，若以判決書所載，倘繼承人以該遺產抵繳遺產稅，稽徵機關不得有雙重之認定標準，自應以其核定之遺產或贈與財產價值，抵繳遺產稅或贈與稅，此際因該繼承之土地，計算其價值與其抵繳之金額相同，不發生不公平之問題。惟卻尚未考量繼承人是否須要列報捐贈土地而不計入作遺產總額之情形，或者也不須要用到全部土地來扣除，試想，同一筆捐贈土地，對同一納稅義務人於要徵課遺產稅時即以公告現值來認定，要列舉扣除綜合所得稅時即以土地公告現值之16%計算，適用兩種法律下對該土地價值有不同之認定標準，繼承時財產價值為公告現值，繼承後財產價值僅為公告現值之16%，人民將何所適從，又豈合乎憲法第15條人民之財產權應予保障及第22條凡人民之其他自由及權利，不妨害社會秩序公共利益者，均受憲法之保障之規定。再者，若被繼承人未於生前購置土地而保留同等值現金由聲請人(繼承人)繼承，^後再由該聲請人(繼承人)以同一公告現值購買該土地，依財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號函釋、財政部93年5月21日台財稅字第0930451432號函釋及財政部94年2月18日台財稅字第09404500070號函釋，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依購買成本(即土地公告現值)為主，若該土地是聲請人(繼承人)以繼承方式取得，則其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額僅能以公告現值之16%計算，同一捐贈之土地(皆以公告現值取得)，對同一納稅義務人，在適用於同一所得稅法及相關函釋規定下，亦產生不同之抵稅權。又豈合乎依司法院釋字第420號規定涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之及依司法院釋字第287號於發現原適用法律之原則，不符合公平原則，而就法律之適用方法，另為解釋以期符合全民公平原則之規定。

12、又法律構成要件係以文字表達。惟法律構成要件所適用之文字，其內容精確程度不一，有較為確定者，有較為不確定者。除有關數量、時間或地點之概念，其內容一般可稱明確外，其他之法律概念，則皆具有多重含義以及某種程度之不明確(註一)。由於構成要件如具有不確定法律概念，方有行政機關針對此內容特別空泛及不明確之法律概念加以闡述而發布【解釋性行政規則】。唯所得稅法第17條第1項第2款第2目第1小目【捐贈：對於教育、文化、公益、慈善機關或團體之捐贈……不受金額限制】之規定內容，業已相當明確，不僅財政部不必發布行政規則加以解釋之必要，且納稅義務人亦無法預期上開條文係不確定法律概念，而有發布解釋性行政規則之必要。換言之，上開財政部所發布之行政規則如92.06.03台財稅字第0920452464號以及93.05.21台財稅字第0930451432號，不具合法性。而稅捐稽徵機關依據不具合法性之行政規則作為課稅依據，業已違反憲法保障人民財產權之規定，上開行政規則業已違反租稅法律主義及憲法規定。

(註一：陳敏，行政法總論第四版第194頁，引用Vgl. Archerberg. Allg. VwR², §18 Rdnr. 39.)

13、容上所述，申請人認為確定終局裁判所適用的法律或命令，發生有牴觸憲法疑義的內容，爰謹懇請鈞院大法官會議惠予違憲審查，以保障憲法上人民應有之權利及義務，至為感禱。

14、附件一：復查申請書。

附件二：復查決定書。

附件三：訴願書。

附件四：訴願決定書。

附件五：行政訴訟起訴狀及理由狀。

附件六：台中高等行政法院95年11月20日95年度訴字第00441號判決書影本乙份。

附件七：行政訴訟上訴狀。

附件八：最高行政法院 96 年 12 月 14 日 96 年度裁字第 03720 號
裁定影本乙份。

附件九：土地買賣契約影本乙份。

附件十：土地登記謄本。

附件十一：財政部台財稅字第 0920452464 號函釋。

附件十二：財政部台財稅字第 0930451432 號函釋。

附件十三：財政部台財稅字第 09404500070 號函釋。

謹 致

大法官會議 公鑒

聲請人：王瑞宏

代理人：張進德

中華民國 9 7 年 0 1 月 1 5 日