

林德成釋憲聲請書

328

主旨：為最高行政法院 97 年度裁字第 3496 號裁定，所適用財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令，援據所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第(2)目第 1 小目，發生牴觸憲法第 15 條、第 19 條、第 23 條、第 172 條，遺產及贈與稅法第 10 條之疑義，呈請解釋事，請鑒核。

說明：

一、聲請解釋憲法之目的：

為最高行政法院 97 年度裁字第 3496 號裁定，所適用財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令，援據所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第(2)目第 1 小目，發生牴觸憲法第 15 條、第 19 條、第 23 條、第 172 條，遺產及贈與稅法第 10 條之法律保留原則，依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定，聲請解釋憲法事。請求鈞院解釋財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令，有牴觸憲法而應予宣告無效。

二、疑義之性質與經過及涉及之憲法條文

(一) 本案背景事實：

緣財政部臺北市國稅局（下稱台北市國稅局）以聲請人 93 年度綜合所得稅結算申報，以遺產繼承等土地列舉扣除 93 年 11 月間捐贈予彰化縣員林鎮公所：道路、水利用地及既成道路，公告價值總計新臺幣（下同）20,167,532 元之捐贈扣除額；台北市國稅局依財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令按上開價值之 16% 認定為捐贈扣除額計 3,226,805 元，聲請人不服，申請復查，經台北市國稅局以 96 年 3 月 26



日財北國稅法二字第 0960216022 號復查決定書駁回，循序提起訴願及提起行政訴訟，經台北高等行政法院 97 年 4 月 10 日 96 年度訴字第 03231 號判決駁回，復經最高行政法院 97 年度裁字第 3496 號裁定上訴駁回。

(二) 本案之疑義與涉及之憲法條文：

最高行政法院 97 年度裁字第 3496 號裁定理由略以：聲請人對於高等行政法院判決上訴，雖以該判決違背法令為由，惟核其上訴理由狀所載內容，係就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指其為不當，並就原審已為財政部 94 年 2 月 18 日臺財稅字第 09404500070 號令於本件應予援引並據為事實認定部分，泛言未論斷，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘，認其上訴為不合法。而為上訴駁回。惟聲請人向最高行政法院提出之上訴狀，雖未說是高等行政法院判決違反行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款，但已具體指明：「被上訴人(即台北市國稅局)按財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令以 16% 認定，除違反前開中央法規標準法第 6 條之意旨之外，亦違反司法院釋字第 620 號解釋，並違反憲法第 19 條規定，睽之司法院釋字第 620 號解釋：『憲法第 19 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、稅率等租稅結構要件，以法律或法律明確授權之命令定之，迭經本院闡釋

在案。』之意旨，該財政部令課人民以繳納稅捐之義務，對於租稅客體、稅基之租稅結構要件，已具限縮及不利益，自屬違反前開所得稅法及違反司法院釋字第 620 號解釋與憲法第 19 條之意旨。」是以並非說是高等行政法院判決違反行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款，但已具體指明其違反上開憲法等規定，即為違反行政訴訟法第 243 條第 1 項判決法規適用不當，為違背(憲法)法令，聲請人指摘財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令，違背憲法已甚明確，該號令顯然有違憲法第 15 條保障人民財產權及第 23 條法律保留原則等規定，而有抵觸憲法之疑義。

三、聲請解釋之理由及聲請人對本案所持立場與見解：

財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令違憲：

- (一)、按該號令規定「個人以購入之土地捐贈，或土地係繼承取得者，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」，惟查其不論「購入」或「繼承取得」一律統按 16%計算，顯已逾越之必要程度而違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應予宣告違憲而失效。
- (二)、按 鈞院釋字第 313、394、402 及 619 號解釋之旨，對於涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，應由法律或法律明確授權之命令定之，方符合憲法第 23 條之意旨，而就法律或法律明確授權之法規命令，行政機關常下達「解釋性行政規則」，詮釋界定法律或所授權之命令之若干法律概念，據以具體適用該法規

範，由於行政規則的制定欠缺民主正當性基礎，且並非眾所周知的法規，當然不能創設法律所無之要件限制，故鈞院釋字第 609、566 及 505 號等多號解釋認為，以職權發布解釋性行政規則，如增加法律及所授權之法規命令所無之限制，則與憲法第 23 條法律保留原則牴觸，應不予適用。查遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項關於贈與財產價值之計算規定：「以贈與人贈與時之時價為準」，同條第 3 項規定「所稱時價，土地以公告現值為準。」可資參採，贈與以公告現值為準，而捐贈不論是「購入捐贈」或「繼承取得之捐贈」卻一律統按以公告現值 16% 為準，並不符合比率性原則。財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令，並非基於法律之授權而發布之法規命令，僅係行政機關就法規適用所為之命令，所得稅法本身及所得稅法施行細則均無此規定，亦無此授權。又所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 (2) 目第 1 小目亦無如此授權，故該令依據憲法第 172 條「命令與憲法或法律牴觸者無效。」之規定，該財政部令自不能牴觸法律或所授權之法規命令，且不能增加法律所無之限制，違反憲法第 23 條法律保留原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，亦限縮人民之權利，應予宣告違憲而無效。

四、關係文件之名稱及件數：

附件一：財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令影本乙份。

附件二：財政部臺北市國稅局復查決定書影本乙份。

附件三：財政部訴願決定書影本乙份。

附件四：聲請人行政訴訟起訴狀乙份。

附件五：臺北高等行政法院 96 年度訴字第 3231 號判決影本乙份。

附件六：聲請人行政訴訟上訴狀影本乙份

附件七：最高行政法院 97 年度裁字第 3496 號裁定影本乙份

。

此 致

司 法 院

聲請人：林德成

代收人：卓慶

中 華 民 國 97 年 8 月 1 日