

聲 請 書

聲請人：汪樂山

代理人：邱明洲會計師

受理機關：司法院

主旨：為汪樂山綜合所得稅事件，因本件最高行政法院99年判字第8號終局判決所適用之財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號、93年5月21日台財稅字第0930451432號令及財政部94年2月18日台財稅字第09404500070號函釋發生抵觸憲法第7條、第15條及第19條疑義而不法侵害聲請人憲法所保障的財產權，謹依司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款及第8條第1項規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如說明。

說明：

壹、聲請解釋憲法的目的

本件最高行政法院99年判字第8號判決適用之財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號、93年



5月21日台財稅字第0930451432號令及財政部94年2月18日台財稅字第09404500070號函釋造成對聲請人財產權之不法侵害，有抵觸憲法第7條、第15條及第19條疑義，爰聲請鈞院大法官會議，宣告上開財政部87年函釋抵觸憲法第15條及第19條而無效。

貳、疑義之性質與經過及涉及之憲法條文

一、疑義之經過：

(一) 案情概述：

1、本件台北高等行政法院96年訴字第1816號判決（附件6）所確定事實：聲請人93年度綜合所得稅結算申報，列舉扣除額項下列報97年7月12日聲請人配偶林惇惇捐贈所有台北市○○區○○段1小段41地號土地（應有部分1/3，折算面積計114.33平方公尺）予台北市（管理機關台北市政府工務局養護工程處）之捐贈扣除額新台幣（下同）10,494,417元，業經完成移轉登記，案經財政部台北市國稅局（下稱國稅局）按該筆土地公告現值9,775,215元之16%核定土地捐贈扣除額1,564,034元，並核定聲請

人 93 年度綜合所得總額 14,397,684 元，淨額 8,370,167 元，補徵稅額 1,074,134 元。系爭土地係台北市政府 59 年 7 月 4 日府工二字第 29248 號公告實施之「陽明山管理局轄區主要計畫案」內劃為「住宅區」，嗣台北市政府 68 年 6 月 14 日府工二字第 18778 號公告實施之「天母舊市區（磺溪以東，三、四號道路以北）細部計畫暨配合修訂主要計畫案」內變更為「道路用地（公共設施用地）」，於 93 年 7 月 12 日捐贈時仍為公共設施保留地。按 77 年 7 月 15 日修正公布增訂都市計畫法第 50 條之 1 規定：「公共設施保留地因依本法第 49 條第 1 項徵收取得之加成補償，免徵所得稅；因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。」迄未變更，聲請人配偶林惇惇 70 年 9 月 17 日繼承，繼承事實雖發生在都市計畫法第 50 條之 1 規定增訂前，但於 90 年 12 月 21 日始申報遺產稅，國稅局以其「已逾核課期間，依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定應免補稅罰鍰」並發給遺產稅逾核課期間案件同意移轉證明書，故系爭土地為繼承取得，而繼承取得土地其性質屬無償取得，核屬財政部上開 92 年函

釋個人捐贈之土地係受贈取得，同屬無償取得之情形相符，是其捐贈列舉扣除金額之計算，仍應由稽徵機關依財政部核定之標準認定，國稅局依系爭土地公告現值 16% 核定土地捐贈扣除額 1,564,034 元，尚無不合。

2、在此確定事實基礎下，最高行政法院 99 年判字第 8 號判決（附件 5），駁回理由為上開財政部 92 年、93 年及 94 年函釋並未增加所得稅法第 17 條所訂列舉扣除額權利之限制要件，並未抵觸法律保留原則，亦不違反推計課稅意旨。

（二）疑義的性質：

財政部上開 92 年函令、93 年函令及 94 年函釋，就個人以繼承之土地捐贈政府，其捐贈列舉扣除金額之計算，應按該捐贈土地公告現值 16% 標準認定乙節，是否增加法律上所無的限制條件，違反租稅法定主義及平等權？是否符合租稅優惠的公平合理？

二、聲請解釋的客體：

財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號、93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號令及財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋。

三、涉及之憲法條文：

- (一) 憲法第 7 條規定：「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。」
- (二) 憲法第 15 條規定：「人民之....財產權應予保障。」
- (三) 憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」

參、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本件所持之立場與見解：

一、所得稅法暨財政部相關函釋

- (一) 所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款扣除額之第 2 目列舉扣除額之第 1 小目：「按前 3 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，為個人綜合所得淨額：.....二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：.....(二) 列舉扣除額：1、捐贈：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 20% 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。」

- (二) 財政部相關函釋：

1、財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令（下稱財政部 92 年函，附件 2）：「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。」

2、財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋（下稱財政部 94 年函，附件 4）：「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。」

3、財政部 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432

號令（下稱財政部 93 年函，附件 3）：「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。」

4、財政部上開函釋意旨，關於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乙節，財政部上開函釋就個人捐贈之土地，除非個人能「提出購買之確實成本採核實減除」及「專案報財政部核定」外，其餘以受贈取得或繼承取得或購買取得但無付款憑據者，概按土地公告現值 16% 計算，乃按取得方式不同而採「差別待遇」的認定標準。

二、財政部上開 92 年、93 年及 94 年函釋，係增加法律上所無的限制條件，違反租稅法定主義：

（一）憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」，國家依據所得稅法對個人課徵綜合所得稅，納稅義務人列報其捐贈列舉扣除項目雖屬租稅優惠，但仍

屬租稅法定主義所規範之範疇，有構成租稅優惠的要件。所謂「租稅優惠」，在使具有相同能力負擔者，為誘導某一特定行為，以違反「量能原則」創造租稅特權，使其取得租稅利益。故租稅優惠的憲法審查標準在於目的（所獎勵誘導之行為）與手段（租稅特權）間是否符合比例原則（參學者葛克昌著「所得稅與憲法」頁97，附件7）。

（二）司法院釋字第565號解釋理由書「依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第7條規定所不許。」故基於租稅平等原則，納稅義務人應按實質稅負能力，負擔其應負的稅捐，但為增進公共利益，得採特別規定，就特定範圍納稅義務人給予減免租稅優惠「差別待遇」措施，惟此差別待遇的租稅優惠，須在「立法授權裁量範圍」始得為之。

（三）參照62年12月17日修正所得稅法第17條第3款第2目之立法理由，乃認為捐贈扣除之限制，

原在保障稅收，防止浮濫，惟對國防勞軍之捐獻及對政府之捐獻，應無限制之必要，故修正之。即所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目之規定，為防個人浮濫以捐贈方式，獲取租稅優惠，侵害國家稅收，乃限制個人對於教育、文化、公益、慈善機構或團體捐贈總額最高不超過綜合所得總額 20%，而個人對國防勞軍及政府捐獻，就該部分捐贈扣除額，尚無捐贈總額之限制（參原審台北高等行政法院 96 年訴字第 1816 號判決理由，頁 10，附件 6）。此係針對列舉扣除項目及其比例所為的限制，現行稅法條文及立法理由中，尚無就「捐贈土地取得方式的不同而給予差別待遇」之「立法授權裁量」的明文規定。

（四）本件聲請人聲請釋憲之客體：財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號、93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號令及 94 年 2 月 18 日台財稅 09404500070 號函是否涉及稅法上所無的限制？是否有違「租稅平等原則」？有無「立法授權裁量之明文」規定？又按土地公告現值 16% 標準認列，是否有違「推計課稅」本旨？

(五) 本件聲請人之立場及見解為：

- 1、以交易憑證的取得及保存而言，涉及納稅義務人是否有取得憑證並保存義務，就營利事業組織而言，依所得稅法第 21 條規定應設置帳簿憑證並保持會計記錄之正確及完整，復依稅捐稽徵法第 44、45 條規定應依規定取得憑證也負保存責任。至個人部分，遍查所得稅法及稅捐稽徵法則無規定，因此個人之納稅義務人並無設置帳簿文據並保存會計記錄的正確及完整的規定，合先陳報。
- 2、個人之納稅義務人辦理當年度綜合所得稅結算申報，就租稅優惠「扣除項目」，依所得稅法第 71 條規定，個人納稅義務人應就有關減免扣除項目及其金額事實之主張，負舉證責任。惟聲請人質疑者為稅法有無「立法授權裁量」的明文規定：「捐贈」列報扣除金額乙節，因取得方式的不同而採差別待遇的認定標準？是否附加法律上所無的限制？
- 3、此就所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之列舉扣除額項目及其金額的相關規定為對照說明之。就保險費、醫藥及生育費、購屋借款利息及房屋租金支出等項目，通常涉及現金付款且難以證明該付

款是否為「受贈或繼承取得」；但就「災害損失」列舉扣除額，應可作「捐贈」列舉扣除額的對照說明。財政部上開3函釋係附加稅法所無的限制。蓋「災害損失」列舉扣除額項目，祇要發生不可抗力的災害，納稅義務人依所得稅法施行細則第10條之1規定在災害發生後15日內「檢具損失清單及證明文件，報請該管稽徵機關派員勘查」，此損失清單及證明文件，祇須證明其財產之受損害程度及金額，無須證明該受損財產的取得方式，究係自購或受贈或繼承取得。故當個人納稅義務人之財產（如房屋）受不可抗力之損害，縱該財產（如房屋）係「受贈或繼承取得」，其所受災害損失仍可列報綜合所得稅「災害損失」列舉扣除金額，尚無因該財產（如房屋）乃「購買或受贈或繼承取得」之不同而給予不同災害損失之認列。蓋此房屋係「購買或受贈或繼承取得」之事實問題，在所不問，所要追問的是其受災程度為何？

4、「災害損失」及「捐贈」既然同列在所得稅法第17條第1項第2款第2目列舉扣除額中，「災害損失」的列舉扣除金額，納稅義務人既無須就其受損

財產的取得方式證明須屬「購買取得」始准認列，「受贈或繼承取得者」則按較低比例認列規定，何以「捐贈」列舉扣除額則有不同規定，其間有無矛盾？其「立法授權裁量範圍的規定」何在？

5、個人捐贈土地按其公告現值 16% 標準核列之「立法授權裁量」法律依據為何？與「推計課稅」本旨是否相符？查個人納稅義務人，採推計課稅具合憲性，有司法院釋字第 218 號解釋意旨可參，又該解釋理由書認「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。」因此對個人出售房屋，因未能提示交易時實際成交價格及原始取得之實際成本的證明文件，致難以按所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 1 目計算所得額者，應就「不同年度、地區及經濟情形」按不同之房屋評定價格的百分比，以推計納稅義務人的所得額，始為允當。從而認財政部 67 年 4 月 7 日所發 (67) 台財稅字第 32252 號及 69 年 5 月 2 日所發 (69) 台財稅字第 33523 號函釋，因其「一律以出售年度房屋評定價格之 20% 計算財產交易所得。」

之推計課稅方法顯失公平合理，與所得稅法所定推計核定的意旨未盡相符，宣佈其限期停止適用。

6、據上解釋理由書意旨，本件捐贈列舉扣除額，財政部採推計課稅，即應參照「不同年度、地區及經濟情形」，按其土地公告現值給予不同的百分比，俾與納稅義務人的實際取得成本相接近，免失比例原則的公平合理，復符合租稅優惠的意旨乃給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅，以增進公共利益。

三、結論

財政部上開 3 函釋所謂個人以土地捐贈政府，概按土地公告現值 16% 核計乙節，是否有附加法律上所無的限制？是否有「立法授權裁量」之明文規定？是否符合「推計課稅」的公平合理？爰報請解釋。

有關機關處理本案主要文件及註釋

- 1、委任狀。
- 2、財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令。
- 3、財政部 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號令。
- 4、財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋。
- 5、最高行政法院 99 年判字第 8 號判決。
- 6、台北高等行政法院 96 年訴字第 1816 號判決。
- 7、葛克昌著「所得稅與憲法」頁 97。

謹 呈

司 法 院 公 鑒

聲 請 人：汪 樂 山

代 理 人：邱 明 洲 會 計



中 華 民 國 9 9 年 0 4 月 0 9 日