

司法院大法官書記處收文
99年 7 月 29 日
會台字第 9961 號

釋憲聲請狀

聲請人 王 德 源

代理人 吳榮昌律師

茲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 項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下：

壹、聲請解釋憲法之目的

為財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號及財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋(附件三)，不當限縮遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項、第 3 項及土地稅法第 30 條之 1 第 1 款之規定，致聲請人 93 年度綜合所得稅需多繳納新台幣(以下同)五十餘萬元，有抵觸憲法第 19 條、第 15 條、第 7 條等之疑義，並涉及憲法第 172 條「命令與憲法或法律牴觸者無效」之規定，聲請解釋。

貳、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

一、緣聲請人王德源於 93 年度綜合所得稅結算申報，自行申報聲請人配偶連珍伶所有坐落桃園縣桃園市○○段 0000-000 地號土地(權利範圍 259,151/800,000)之捐贈列舉扣除額為公告現值 4,264,490 元。詎財政部台灣省中區國稅局以聲請人未能提示系爭土地取得成本確實證明，乃依財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號及財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋，核定聲請人上開土地捐贈扣除額 682,318 元，並核定聲請人當年度綜合所得總額為

4,478,956 元，綜合所得淨額為 3,012,336 元，補徵稅額 510,949 元。聲請人對土地捐贈扣除額項目不服，循序提起復查、訴願及行政訴訟，業經台中高等行政法院 97 年度訴字第 101 號判決及最高行政法院 99 年度判字第 418 號駁回上訴確定。惟最高行政法院 99 年度判字第 418 號判決竟拒絕適用遺產及贈與稅法第 10 條及土地稅法第 30 條之 1 規定，仍援引財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號及財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋：「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，…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。」認定聲請人 93 年度土地捐贈列舉扣除額為 682,318 元。

二、按司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定：「人民、法人或政黨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。」查聲請人與財政部台灣省中區國稅局間之綜合所得稅事件，業經最高行政法院 99 年度判字第 418 號駁回上訴確定，上開最高行政法院判決直接適用財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號及財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋，仍認原審依上開二函釋所為之判決，認定事實及適用法律並無違誤，以上訴無理由駁回，聲請人已依法定程序窮盡審級救濟，今以最高行政法院 99 年度判字第 418 號判決為確定終局判決，就其所適用之

上開二則財政部函釋是否違憲聲請解釋。(參照司法院大法官解釋第 615 號解釋理由書第 1 段)。是最高行政法院 99 年度判字第 418 號確定終局判決所適用之財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號及財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋涉及上述違憲爭議，為此，爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定，聲請解釋憲法。

參、聲請解釋憲法的理由及聲請人對本案所主張的立場與見解

一、^①財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號及財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋(下稱系爭二函釋)違反法律保留原則及租稅法定主義：

(一)按憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法、及納稅期間等項而負納稅之義務(釋字第 217 號參照)，此乃租稅法定主義(亦有稱之為租稅法律主義)，其法理基礎在於民主原則及法安定性，源自於法治國之原則，應嚴格遵守。換言之，人民有依法律負擔稅捐之義務或依法律享有稅捐優惠之權利，但無繳納法律未規定之稅捐之義務，如政府擬增加稅收，應循立法或修法之途徑，在法律中明文規定始得課稅，不得僅憑行政機關之解釋函令或抽象之稅法原則(例如實質課稅原則)，即認定人民有繳納稅捐之義務。

- (二) 次按「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。」為所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目所明定，但所得稅法並未規定如何計算捐贈財產之金額；惟稅捐稽徵法第 1 條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他有關法律之規定。」而稅捐稽徵法為稅法之基本法，任何租稅之課徵皆應以稅捐稽徵法之規定為原則，由稅捐稽徵法第 1 條規定之意旨可知，稅捐之稽徵應為行政一體之表現，稅法的適用亦應一體適用，在法律文義相同且皆為稅法的領域，即應適用其他相關法律之規定。
- (三) 復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；被繼承人如係受死亡之宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。本條修正前發生死亡事實或贈與行為之案件，於本條修正公布生效日尚未核課或尚未核課確定者，其估價適用前項規定辦理。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。」又土地稅法第 30 條之 1 第 1 款規定：「依法免徵土地增值稅之土地，主管稽徵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、依第二十八條規定免徵土地增值稅之公有土地，以實際出售價額為準；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。」因此，人民捐贈土地予政府，依上開二條文之規定，其贈與土地金額之計算，應以贈與時之公告土地現值為準，乃自明之理。

(四) 另依後法優先於前法之解釋原則，亦應得出如同上述之結論：

- 1、所得稅法係於 32 年 2 月 17 日制定公布，而所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目於 61 年 12 月 30 日修訂為目前的條文，但所得稅法在制定及修正時皆未對捐贈財產金額之計算設有規定，立法者為彌補此立法疏漏，故於後法(即遺產及贈與稅法與土地稅法)中訂有詳細規定。
- 2、遺產及贈與稅法係於 62 年 2 月 6 日制定公布，當時第 10 條第 2 項已明文規定：「前項所稱時價，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。」(該項於 84 年 1 月 13 日修訂成第 3 項，惟內容並無改變)；又土地稅法第 30 條之 1 係於 78 年 10 月 30 日修正公布，此二規定正好填補所得稅法未規定捐贈財產金額如何計算之問題，理應與所得稅法搭配適用。
- 3、因此，納稅義務人捐贈土地給政府，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目、遺產及贈與稅法第 10 條及土地稅法第 30 條之 1 規定，得於申報綜合所得稅時列舉扣除，且其捐贈土地金額之計算

應以公告土地現值為準。

(五)末按，就法律適用而言，如法律有所規定且規定相當明確，即應依法予以適用，而不可因其他考量(如：政府一時財政短缺)而不依法適用法律規定，除非修法，否則執法之行政機關或裁判之司法機關均應接受立法者所制定的法律，此乃三權分立的憲政基本原則與精神。因此，財政部系爭二函釋，未受法律授權，且其內容與遺產及贈與稅法第 10 條及土地稅法第 30 條之 1 規定牴觸，不當限縮遺產及贈與稅法第 10 條及土地稅法第 30 條之 1 有關人民捐贈土地予政府之金額計算方式，下級機關無遵守義務，且司法機關應拒絕適用，否則即違反法律保留原則。

(六)縱然財政部認為上開二條文規定以土地公告現值認定土地捐贈價值，有使財政稅收流失之疑慮，惟此乃現行法律之規定，若財政部認為不合理亦應積極推動修法，因稅捐法是高度專業之法領域，立法機關多會尊重稅捐主管機關所提出之法案，故稅捐主管機關透過立法或修法來完備稅法不至於太困難；反之，若容許行政機關以解釋函令之方式補充稅法之不足，容易使執掌稅捐之稽徵機關懈怠於稅捐法之制定或修正草案之研擬，故容許行政機關以職權訂定解釋函令來補充法律規定並無填補法律漏洞之積極作用，反而有害於法的安定性及納稅義務人之稅捐規劃。是承認職權命令之合法性絕非完備稅法之良方，應由司法機關把關，嚴守租稅法定主義，始能彰顯其真正問題之所在！

(七)綜上所述，財政部在法律已明文規定之情況下，仍執意以解釋函令之方式為踰越法律文義之解釋，已違反法律保留原則(租稅法定主義)，故系爭二函釋應屬違憲，且依憲法第 172 條規定，命令與法律牴觸者無效。

二、實質課稅原則及租稅公平原則不足以合法化系爭二函釋：

(一)按實質課稅原則及租稅公平負擔原則固為稅法上的原理原則；惟稅法上的原理原則不只有實質課稅原則及租稅公平負擔原則，還有租稅法定主義及稽徵經濟原則等等，該等原則亦應遵守且應優先適用。且有關實質課稅原則的適用，應在不違反租稅法定主義的前提下為之，換言之，實質課稅原則仍應受法律文義之拘束，適用法律之機關雖得在法律文義範圍內，依稅法之目的為最符合實質課稅原則之解釋，惟仍不得以實質課稅原則為由，作踰越法律文義之解釋，否則即屬違法。故本案有關人民捐贈土地予政府之價值計算基準，既然遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項及第 3 項、土地稅法第 30 條之 1 第 1 款已明文規定應以贈與土地之公告現值為準，適用法律之機關即不得以實質課稅原則為理由，而為踰越法律文義之解釋。

(二)另所謂租稅公平負擔原則，係因國家以財政收入為目的之課稅，屬無具體對待給付的強制給付義務，故需建立在平等的納稅義務上；惟租稅優惠措施是租稅公平負擔原則之例外，是透過租稅優惠作為經濟誘因，以誘導管制人民為特定作為、不作為，以

達經濟政策、社會政策或環境生態政策目標。此種以社會政策為目的之課稅，往往就是犧牲平等原則而來。例如所得稅法第4條之1規定，證券交易所得停止課徵所得稅，且此停徵並未設有期限之限制，如此的立法明顯與實質課稅原則及租稅公平原則不符，惟此是立法機關基於社會經濟之考量所為之立法，有民意作為基礎、有法律明文作為依據，且參照大法官釋字第565號解釋理由書：「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，而有正當理由之差別待遇，尚非憲法第七條規定所不許。」，此租稅優惠係有正當理由且合理的差別待遇，與平等原則無違背。故所得稅法第4條之1雖可能違反實質課稅及租稅公平原則，惟在此法律並未違憲之前提下，仍應予以遵守，不得以實質課稅原則作不同於法條文義之解釋，乃屬當然。

- (三) 因此，所得稅法第17條第1項第2款第2目第1小目規定，對政府之捐贈(不受金額之限制)得作為列舉扣除額，從個人綜合所得總額中扣除，以計算個人之綜合所得淨額，此規定就是為了鼓勵人民對政府之捐贈所設之租稅優惠，故給予人民捐贈後得按贈與之價額列為扣除額，以降低個人綜合所得淨額，並減少綜合所得稅之繳納。縱然此租稅優惠措施實行的結果有可能違反租稅公平負擔原則，但此是立法機關立法裁量的結果，適用法律之機關仍應

予以遵守。

- (四) 另雖所得稅法未規定捐贈予政府之土地價值如何計算，但遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項及第 3 項、土地稅法第 30 條之 1 第 1 款已明文規定應以公告土地現值為準，故人民依法捐地節稅，本是納稅義務人之權利，不能以捐贈土地的「市價」可能低於「公告土地現值」，即於無法律依據之情況下，以實質課稅原則否認人民依法捐地節稅之事實，逕以系爭二函釋擬制人民捐贈土地之價值，嚴重剝奪人民依法捐地節稅之權利。且租稅優惠本來就是犧牲租稅公平負擔原則而來，若政府一方面利用租稅優惠誘導人民從事某項行為，另一方面卻指責人民利用租稅優惠節稅的行為違反實質課稅及租稅公平負擔原則，相互矛盾，使人民無所適從，亦違反租稅法定主義下法安定性即可預測性之要求。
- (五) 末查，彰化縣員林鎮公所曾接受多筆捐贈人所捐贈之土地，其地目為多「旱」「田」「道」，嗣後員林鎮公所又將受贈之土地公開標售(附件四)，「旱」「田」拍賣的底價往往是超過公告現值，如此更可證明不管土地的地目或使用分區為何，其主觀價值皆不同，不能一概認定其市價是低於公告現值，倘若如此，將變成政府受贈土地時以低於公告現值核定扣除額，事後又以高於公告現值之價金標售，獲利的都是政府機關，如何使人民信服？是贈與土地之市價為何往往難以探求，立法者基於稽徵經濟原則已做了選擇，一律以具有客觀公信力之土地公告現值(參

照平均地權條例第 46 條規定)作為基準，而所得稅法有關土地捐贈扣除額的認定，也應以相關法律作為認定基準，始符合行政一體原則

(六) 綜上開說明，實質課稅原則及租稅公平負擔原則固為稅法上的原理原則，應予遵守，但該二項原則並非可毫無限制而無限上綱；立法機關本得基於稽徵經濟原則及社會政策之考量而為租稅優惠措施。且有關捐贈土地之價值計算，就稽徵技術而言，核實認定不符合稽徵經濟原則，故立法機關為避免核實認定困難及產生認定標準不同之爭議，於法律明文規定以公告土地現值為基準；另財政部亦知核實認定土地捐贈價值有稽徵上的困難，為稽徵經濟原則的考量，乃以系爭二函釋規定未能提示土地取得確實成本者，一律以一定比例(公告現值的 16%)為核定標準；惟同樣是基於稽徵經濟原則的考量，何以立法機關已為價值判斷作出決定而完成立法，可以再由行政機關為不同標準的認定?(即立法機關規定公告現值 100%，而行政機關限縮為公告現值 16%)由此觀之，行政機關顯然越俎代庖，違反民主原則，系爭二函釋有違法律保留原則、租稅法定主義，應屬違憲。

三、聲請人以公告現值計算土地捐贈列舉扣除額符合租稅法定主義；反觀財政部系爭二函釋僅考量稅收流失，未考量政府所得之利益，非本於立法意旨所為之釋示，與租稅法定主義有違：

(一) 按都市計劃法第 49 條規定：「依本法徵收或區段

徵收之公共設施保留地，其地價補償以徵收當期毗鄰非公共設施保留地之平均公告土地現值為準，必要時得加成補償之。但加成最高以不超過百分之四十為限；其地上建築改良物之補償以重建價格為準。前項公共設施保留地之加成補償標準，由當地直轄市、縣（市）地價評議委員會於評議當年期土地現值時評議之。」就公共設施保留地而言，其市價低於公告現值係因公共設施保留地無法自由運用之關係；然其將來被徵收時，政府至少必須用相鄰土地之公告現值徵收，更甚者可能依公告現值加成 40% 徵收，故公共設施保留地之價值，不能僅以目前的市價來衡量。且公共設施保留地之市價低落並非捐地抵稅之納稅義務人刻意造成，係因大多數的公共設施保留地經都市計劃被規劃成公共設施保留地後，政府的徵收時間往往遙遙無期，使公共設施保留地之所有權人既無法自由運用又等不到政府編列預算徵收，故土地所有權人寧可以低價出售換取現金。

- (二) 另依釋字第 400 號及第 440 號解釋意旨，對於因公益而特別犧牲其財產之利益，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，不能對既成道路全面徵收補償，有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償。因此，對於公共設施保留地及道路用地，政府有義務編列預算予以徵收，惟因現今政府財政吃緊，無法編列預算全面徵收，故公共設施保留地及道路用地之徵收補償

已成為棘手之問題。

- (三) 然而，在土地所有權人之權利被犧牲卻無法得到實質補償，政府深受編列預算徵收公共設施保留地之壓力所苦的情況下，人民捐地抵稅之制度恰巧為上開問題提供一個紓困的方式，即納稅義務人購買公共設施保留地或既成道路用地捐地抵稅，不但使原土地所有權人得將公共設施保留地或既成道路用地變現，以獲得實質的資金；政府受贈土地後即可不必再編列預算徵收；而捐地抵稅的納稅義務人又得以取得稅捐利益，可說是三贏的局面！更何況納稅義務人依公告現值列報土地捐贈列舉扣除額，以所得稅最高稅率 40% 計算，國家最多僅減少公告現值 40% 的稅收，但政府卻可省去以公告現值 100%~140% 徵收公共設施保留地的支出，就長遠的國家財政而言，國家不但無損失反而有獲利。
- (四) 因此，所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目，配合遺產及贈與稅法第 10 條、土地稅法第 30 條之 1 之規定，人民捐地節稅得以公告現值列報土地捐贈列舉扣除額，既然是屬於租稅優惠，即須存在一定的經濟上誘因，否則如何達到誘導人民為一定行為之目的？此是租稅優惠是立法機關裁量之結果，縱使有造成租稅不公平負擔之虞，在不違反比例原則之情況下，立法機關所為合理的差別待遇尚無違憲的問題。
- (五) 綜上所述，財政部未全盤考量所得稅法捐地抵稅的立法原意，亦未考量捐地節稅制度長遠來說對國家

整體財政之貢獻，斷然以解釋函令之方式抹煞立法者之用心，不僅有違法律保留原則，且系爭二解釋函令的內容亦非符合立法意旨所為之解釋，而是增加法律所無之限制，應屬違憲。

四、系爭二函釋違反信賴保護及平等原則：

(一) 查 92 年度以前之綜合所得稅結算申報，納稅義務人依法捐地節稅，財政部皆依法准許納稅義務人以捐贈土地之公告現值列報土地捐贈列舉扣除額(信賴基礎)，且政府亦鼓勵納稅義務人捐地節稅，此從財政部台北市國稅局所印製之「節稅秘笈」第 17 頁(附件五)即可得知。因此，人民依法捐地節稅已行之有年，在法律未修改前，納稅義務人已對財政部如何核定土地捐贈列舉扣除額之金額產生信賴，並著手買地進行節稅之規劃(信賴行為)，除非法律有所變更，財政部不得任意變更核定基準，否則即有違信賴保護原則。且財政部以 94 年所公佈的函釋(94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋)，規範聲請人 93 年已完成之購地行為，有違反法律不溯及既往的原則，嚴重侵害人民對法律的信賴。

(二) 換言之，在憲法第 7 條法律平等之要求下，租稅之課徵與減免之優惠，應受平等原則之拘束，然財政部在法律未作修改的情況下，擅自以系爭二函釋限縮法律之規定，將 93 年度以後之綜合所得稅結算申報，土地捐贈列舉扣除額僅依土地公告現值之 16% 核定，對 92 年度以前及 93 年度以後的土地捐贈作差別待遇，違反平等原則，亦有違信賴保護原則。

即 92 年度之前納稅義務人得捐地節稅，並以土地公告現值申報土地捐贈列舉扣除額；但在 93 年度之後納稅義務人捐地節稅，財政部竟不允許納稅義務人依土地公告現值申報土地捐贈列舉扣除額，在法律未修改前，財政部對相同的事實為不同之對待，顯然違反平等原則。

五、系爭二函釋業經第七屆第四會期立法院院審議財政部 99 年度預算本院之主決議（附件六），糾正其違反信賴保護原則、法律保留原則及平等原則：

（一）末按「…財政部在相關稅法未修改之情況下，擅自發布台財稅字第 0920452464 號函釋及台財稅字第 09404500070 號函釋，規定捐贈土地需提土地確實成本，否則應一律一公告現值 16% 核定。財政部此舉已明顯違反「涉及人民財產權之限制，依大法官釋字第 443 號解釋理由書之意旨，應以法律明文規定或法律具體明確授權主管機關發布命令，始得為之，否則即有違法律保留原則。」，且 92 年度以前及 93 年度以後，同樣是捐地節稅，財政部竟在法律未修改的情況下，對土地捐贈列舉扣除額的計算為差別待遇，對相同事實為不同對待，顯然已違反平等原則…。」（參照中華民國 99 年 1 月 18 日立法院公報第 99 卷第 5 期第 180 頁之立法院新增決議案第 2 項之內容），上開財政部二函釋業經第七屆第四會期立法院院審議財政部 99 年度預算本院之主決議，糾正其違反信賴保護原則、法律保留原則及平等原則，並促請財政部修法，惟財政部及其所屬機

關仍未積極修法，而繼續爰用系爭二函釋，據此對人民之財產權，增加法律所無之限制。

六、綜上開陳述，財政部系爭二函釋無法律授權卻增加法律所無之限制，亦限制人民依法捐地節稅之權利，違反憲法第 19 條法律保留原則(租稅法定主義)，且侵害憲法第 15 條所保障之人民的財產權；且系爭二函釋對相同的事實為不同之對待，違反憲法第 7 條平等原則；並在未修法的情況下不顧人民對法律及行政行為之信賴，有違信賴保護原則。為此，爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款聲請解釋，並請宣告系爭二函釋違憲，且依憲法第 172 條宣告系爭二函釋無效，以維法制。

肆、關係文件之名稱及件數

- 一、台中高等行政法院 97 年度訴字第 101 號判決。
- 二、最高行政法院 99 年度判字第 418 號判決。
- 三、財政部函釋一份。
- 四、彰化縣員林鎮公所公告及土地謄本影本一份。
- 五、財政部台北市國稅局所「節稅秘笈」第 17 頁節錄。
- 六、立法院公報節錄。

謹 狀

司法院 公鑒

中 華 民 國 9 9 年 7 月 28 日

具狀人：王德源

代理人：吳榮昌律師