

正本

司法院大法官書記處收文
99年 11 月 25 日
會台字第 10130 號

聲 請 書

1133

受文者：司法院

主 旨：為聲請人因最高行政法院 97 年裁字第 3754 號裁定及台北高等行政法院 96 年訴字第 2875 號確定判決所適用之財政部 92 年 6 月 3 日臺財稅字第 0920452464 號函及 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋未考量公共設施保留地之市場行情偏低之事實，通案按照捐贈土地之公告現值 16 %核定捐贈扣除額其類型化方法過於粗糙，不符核實課稅之實質課稅原則與課稅公平原則，違反憲法第 15 條之財產權保障與司法院釋字第 400 號解釋意旨，謹依據司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定，聲請違憲審查事。

說明：

壹、聲請解釋憲法之目的

聲請人依大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定，聲請 大院解釋，並為如下之宣告：有關捐贈土地價值之計算，應衡酌其土地上公用負擔情形，公平衡量其土地之客觀經濟上價值，財政部 92 年 6 月 3 日臺財稅字第 0920452464 號函令及財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋未考量公共設施保留地之市場行情偏低之事實，通案按照捐贈土地之公告現值 16 %核定捐贈扣除額其類型化方法過於粗糙，不符核實課稅之實質課稅原則，違反憲法第 15 條之財產權保障與司法院釋字第 400 號解釋意旨，應不予援用。

貳、本件爭議事實經過

一、聲請人民國（下同）93 年度綜合所得稅結算申報，於列舉扣除額項下列報其將所有坐落臺北縣新莊市○○段 577、632 等地號 2 筆既成道路用地（每筆持分 1/4，以下簡稱系爭土地）於 93 年 12 月 7 日捐贈彰化縣員林鎮公所之捐贈扣除額新臺幣（下同）5,764,135 元，經財政部臺北市國稅局依財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令核定之認定標準，按該筆土地公告現值 5,764,135 元之 16% 核定土地捐贈扣除額為 922,262 元，並核定聲請人 93 年度綜合所得總額 5,957,686 元，淨額 4,602,456 元，補徵稅額 319,365 元。聲請人不服，申請復查，經財政部臺北市國稅局以 96 年 4 月 2 日財北國稅法二字第 0960216863 號復查決定書駁回（下稱原處分）（附件 1），提起訴願，復遭財政部訴願決定駁回（附件 2），遂向台北高等行政法院提起行政訴



訟。

二、案經臺北高等行政法院 96 年度訴字第 02875 號判決駁回原告之訴(附件 3)，其判決理由謂：「按「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；．．．二、個人以購入之土地捐贈，應檢附左列文件：(一)受贈機關、機構或團體開具領受捐贈之證明文件。(二)購入該捐贈土地之買賣契約書及付款證明，或其他足資證明文件。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，報本部核定。」復為財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號函釋在案。該部嗣並以 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令核定「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。」有案。-----

(一)、按所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目規定，旨在個人對教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈，或對國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，係為助益於社會及政府機關之行爲，具有增進公共利益之內涵，故為鼓勵，而就此等支出特別給予免除租稅之優惠措施。又所得稅法有關個人捐贈列報扣除規定之限額，原均以綜合所得總額之 20% 為限，以保障稅收，防止浮濫，於 61 年 12 月 30 日修法時，對政府之捐贈，始修正為不受金額限制，因此從租稅公平、保障稅收及防止浮濫之觀點，捐贈物如係實物者，其扣除額度應相當於該捐贈物之現金價值，使實物捐贈與現金捐贈之扣除額度無差別之租稅待遇，此參所得稅法第 14 條第 2 項規定：「前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。」益明。故納稅義務人以土地捐贈政府，提示原始購買土地之相關成本，經查屬實，即按實際金額核認，如未能提示成本資料者，則應考慮其變現價值（亦即當時之市場交易價格），始為該土地於市場上之實際價值。

(三)、---惟財政部鑑於所得稅法對於個人購地捐贈，應如何計算於綜合所得稅之列舉扣除額列報，並未明文規定，以往稽徵機關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，常有高所得以低價購入公共設施保留地或道路用地等，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，故以上開函釋規定，自 93 年起，納稅義務人以土地捐贈政府，提示原始購買土地之相關成本，經查屬實，即按實際金額核認，如未能提示成本資料者，再考慮其變現價值亦即當時之市場交易價格；而 93 年度就無法提示土地取得成本

確實證據者，捐贈公共設施保留地等用途受限之土地，該部經參酌各地區稅捐稽徵機關調查轄區內 93 年度土地市場交易之行情資料【台北市約 10% 至 20% 之間；另供公眾通行之私有之既成道路，無論係都市計畫內或非都市計畫內之土地，其所有權人對土地因無從自由使用收益，致其無市場行情，有不易出售變價之特性，與公共設施保留地並無二致，依土地代書公會統計，既成道路用地之市價約為土地公告現值 10% 至 20%，與坊間公共設施保留地之市價相當（參照月旦法學雜誌第 112 期「既成道路相關法律問題探討」第 69 頁、第 70 頁）】，核定其捐贈列舉扣除額應依土地公告現值 16% 計算，既均係財政部本於稽徵主管機關認定事實職權，指示就所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目規定執行之行政規則，認定之標準且經各地區稅捐稽徵機關針對該年之市場交易行為為調查，係將捐贈土地在市場交易之實際情形予以標準化及具體化，不但與實際交易行情價格相當，且係本於成本支出概念及核實認列原則所作成，與立法原意無違，並未增加法律所無之限制，更未涉稅基，而無違所得稅法立法意旨及租稅法定主義，所屬機關辦理相關案件自得援用。至捐贈土地「捐贈時」之價值判定標準，既在「捐贈時」之市場變現交易價值，不因納稅義務人取得土地之時點、目的暨捐贈動機而受影響；上述 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號函釋復已考量納稅義務人得否舉證取得成本證明及是否為公共設施保留地，採計不同標準，非概以單一標準認定。是原告不明財政部上開 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令核定「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」已按照當年度經濟及市場交易狀況為綜合訂定，具有其合理性，猶主張以公告現值 16% 為單一標準，違反司法院釋字第 218 號解釋，予以適用乃違反租稅法定主義云云，自無可取。

(四)、-----個人對政府之捐獻，因有助於政府機關之施政，固得給予免除租稅之優惠，但為確保稅收、防止浮濫，並兼顧課稅之公平性，如捐贈物係實物，其扣除額度自應相當於該捐贈物之現金價值，使實物捐贈與現金捐贈之扣除額度無差別之租稅待遇，方符實質課稅原則，乃為適用上開所得稅法第 13 條及第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目規定之當然解釋，財政部所核定之上述標準係符合當時市場價格，既如前述，公共設施用地及既成道路用地因其用途受限，所有權人無法自由使用收益該等土地，而不易出售變價，致其市價遠低於其公告現值，又為眾所週知之事實，則被告依該捐贈土地實際價值，核實認定如上述，自無何違反誠信原則可言；原告認應以公告現值認定，要非屬正當合理之信賴。再有關公益捐贈土地價值之判定，所得稅法並未明文規定，而屬被告職權之事實認定範圍，上開函釋乃財政部提供所屬稅捐稽徵機關，判定捐贈土地價值之統一標準，原與法規之溯及適用無涉；況原告為系爭土地之捐贈，本屬私法關係，係其事後於為系爭所得稅法結算申報時為上開列報，始為公法上行政機關之審核客體，故被告機關以其申報時業已公布之上述 94 年函釋為認定標準，要無何溯及既往可言；遑論財政部前於上述 92 年函釋即已載明，有關無法提出土地取得成本確實證據者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依該部核定之標準認定

之，故本件非且不存在何溯及適用之問題，亦見原告並無何基於所得稅法相關規定之信賴基礎，而得為其主張信賴保護之論據。原告主張被告所為系爭處分，有違信賴保護及法律不溯既往之基本原則云云，俱無可取。

(五) -----既成道路因用途受限，其市場行情，本較公告現值為低；且所得稅法與遺產及贈與稅法、土地稅法各有其不同構成要件，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，即與遺產及贈與稅法等規定之情形不同。所得稅法既無如遺產及贈與稅法明文規定上述估價原則，本件又係適用所得稅法之列舉申報扣抵價值之認定，而非適用遺產及贈與稅法等；稽徵機關採計之上述標準據實認定市場實際交易價值，復符合實質課稅精神，故於捐贈申報所得稅扣抵項目之情形，自應依所得稅法立法意旨，以稽徵機關實際調查所得之交易金額，作為列報之基礎，而不能昧於經濟實質，逕以公告現值認定，以免不當擴大此所得之減項，致悖量能課稅之公平原則。原告主張系爭土地捐贈價值應按當年度之公告現值認定云云，亦無可採。」

三、案經聲請人上訴最高行政法院，仍遭該院以 97 年裁字第 3754 號裁定駁回(附件 4)。

參、聲請解釋憲法之理由及聲請人對於本案所持立場與見解

一、捐贈財產價值應按照政府規定之公正價格計算

(一) 捐贈土地應優先以政府規定之價格計算，而非逕行按市價計算

按捐贈政府財產價值有關捐贈政府財產的價格，應如何計算？所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款並無明文規定，如參考所得稅法第 14 條第 2 項規定，各類所得如為實物，應以政府規定之價格折算；未經政府規定者，以當地時價計算。因此解釋上，捐贈財產如為土地，應先以政府規定的價格計算。在未經驗政府規定價格者，才以當地時價計算。

按有關土地價格，可分收益價格以及市場交易價格二種。在財產稅的課徵由於是以應有的財產收益能力作為課稅標的，因此採取收益價格的計算方式，其收益價格之計算有申報地價及公告現值二種。

其中有按照規定地價(申報地價)課稅者，例如平均地權條例第 17 條規定：「已規定地價之土地，應按申報地價，依法徵收地價稅。」亦有按照公告現值課稅者，例如遺產及贈與稅法第 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。本法中華民國八十四年一月十五日

修正生效前發生死亡事實或贈與行為而尚未核課或尚未核課確定之案件，其估價適用修正後之前項規定辦理。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；其他財產時價之估定，本法未規定者，由財政部定之。」

由於公告現值較接近於市價，且土地徵收也主要以公告現值作為估價基準。土地徵收條例第 30 條即規定：「被徵收之土地，應按照徵收當期之公告土地現值，補償其地價。在都市計畫區內之公共設施保留地，應按毗鄰非公共設施保留地之平均公告土地現值，補償其地價。前項徵收補償地價，必要時得加成補償；其加成補償成數，由直轄市或縣（市）主管機關比照一般正常交易價格，提交地價評議委員會於評議當年期公告土地現值時評定之。」因此所得稅法上有關土地價值之估價，其由政府規定者，基於整體法律秩序統一性之要求，在體系解釋上也應以公告現值作為估價基準，為優先考量。

（二）公共設施保留地之既成道路捐贈，應扣除公用通行地役權之價值

以往公共設施保留地之捐贈，也以公告現值作為估價基準，洵非無據。然而如以政府規定的「公告現值」計算捐贈財產價值的方式處理，則因道路用地如屬於公眾通行的既成道路土地，則土地上負有公用通行地役權的負擔，此項負擔似應可自公告現值中扣除，才是捐贈土地的價值，因此，捐贈道路用地的價值並非公告現值，依法似不宜以公告現值計算。此種地上負擔（設定他項權利或被違章佔用）的價值，應自公告現值中予以減除，以計算土地價值的作法，財政部早在 75.1.30 台財稅第 7520395 號函就遺產價值的計算，即已解釋在案（附件 5），可供參考。就此台北市政府早年即已經注意到此問題，因此以台北市政府 90.5.23 府財四字第 9005073500 號函通令所屬各機關：「嗣後接受人民捐贈之土地如屬既成道路時，應請各受贈機關於土地贈與所有權移轉契約書之『贈與權利價值』欄中，附記『贈與權利價值未減除既成巷道之公用地役權價值』。」以供稽徵機關審查稅所得稅時之參考。

故捐贈土地價值之計算，既然有政府規定之公告現值可供參考，自無庸引進所謂時價計算。其公告現值之價格僅需再扣除公用通行地役權之價值，即可正確計算捐贈財產價值。財政部 92 年 6 月 3 日臺財稅字第 0920452464 號函令：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。」捨棄上述政府規定的價格計算方式，改採取土地市場交易價格的作法，有違所得稅法第 14 條第 2 項規定之意旨。

二、本件公用通行地役權之他項權利負擔之估價，可參照地上權之估價決定之

(一) 按公用通行地役權性質上屬於用益物權，與地上權同屬於用益物權，因此，地上權之估價標準，應可作為公用通行地役權估價之之參考。

依據遺產及贈與稅法施行細則第 31 條規定：「地上權之設定有期限及年租者，其贖餘期間依左列標準估定其價額：

- 一、贖餘期間在五年以下者，以一年地租額為其價額。
- 二、贖餘期間超過五年至十年以下者，以一年地租額之二倍為其價額。
- 三、贖餘期間超過十年至三十年以下者，以一年地租額之三倍為其價額。
- 四、贖餘期間超過三十年至五十年以下者，以一年地租額之五倍為其價額。
- 五、贖餘期間超過五十年至一百年以下者，以一年地租額之七倍為其價額。
- 六、贖餘期間超過一百年者，以一年地租額之十倍為其價額。

地上權之設定，未定有年限者，均以一年地租額之七倍為其價額。但當地另有習慣者，得依其習慣決定其贖餘年限。

地上權之設定，未定有年租者，其年租按申報地價年息百分之四估定之。地上權之設定一次付租、按年加租或以一定之利益代租金者，應按其設定之期間規定其平均年租後，依第一項規定估定其價額。」

(二) 既成道路扣除公用通行地役權之價值應為：公告現值－(申報地價×28%) = 公告現值×72%

由於公共設施保留地通常並未訂有其徵收期限，雖然鈞院解釋應儘速辦理徵收補償，但各級政府限於財政困難，徵收有時難免遙遙無期，故既成道路之公用通行地役權並未訂有期限，依據上述遺產及贈與稅法施行細則第 31 條第 2 項本文規定：「地上權之設定，未定有年限者，均以一年地租額之七倍為其價額。」故通行地役權應均得以一年地租額之七倍為其價額。又參照遺產及贈與稅法施行細則第 31 條第 3 項規定：「地上權之設定，未定有年租者，其年租按申報地價年息百分之四估定之。」通行地役權之價額估價基準應為：申報地價×4%×7 = 申報地價×28%

故既成道路扣除公用通行地役權之價值應為：公告現值－(申報地價×28%) = 公告現值×72% (備註：由於申報地價一般等於或低於公告現值，而今從寬認定，假設申報地價等於公告現值計算)。

(三) 退步言之，既成道路扣除公用通行地役權之價值應為：公告現值－（申報地價×40%）＝公告現值×60%

再度退而言之，假設公共設施保留地必須等到超過一百年以後才能徵收補償，則依據上述遺產及贈與稅法施行細則第 31 條第 6 款規定：「六、贖餘期間超過一百年者，以一年地租額之十倍為其價額。」，亦即應以一年地租額之十倍為其價額。則該公共設施保留地之道路公用通行地役權之價額估價基準應為：申報地價×4%×10＝申報地價×40%

故既成道路扣除公用通行地役權之價值應為：公告現值－（申報地價×40%）＝公告現值×60%（備註：由於申報地價一般等於或低於公告現值，而今從寬認定，假設申報地價等於公告現值計算）。

(四) 財政部函釋捐贈既成道路，按公告現值 16% 核定，顯然違反課稅公平原則

上述二種計算方式，應以第一種計算方式較為公平合理，蓋人民財產土地被保留徵收應在合理可期待之期限範圍內，方符合期待可能性原則以及比例原則。而不應被政府保留徵收 100 年以上，以致於遭受過渡犧牲又無補償，此一期限過於長久，已經超越人民可期待忍受之範圍。

退而言之，縱然考量政府財政困難，因此應相忍為國，則採取第二種計算方式計算，雖不盡公平合理，但仍應為不得已可接受之方案。則公共設施保留地由政府無償使用之公用通行地役權價值佔公告現值 40%，保留由地主享有 60% 之權益，也應相當合理。

由此足證財政部函釋公共設施保留地之道路用地，依捐贈時土地公告現值按 16% 核定，顯然估價偏低，不符合財產估價原則，損害人民受憲法保障之財產權至鉅。

三、既成道路之公共設施保留地不應按照市價估算

財政部 92 年 6 月 3 日臺財稅字第 0920452464 號函令及 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋（附件 6）對於公共設施保留地之既成道路按照實際交易價格計算，如未提出交易價格資料者，則參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，統一按照公告現值按 16% 核定其價值。雖然本件原確定判決認為「上開函令係將捐贈土地在市場交易之實際情形予以標準化及具體化。亦即，關於捐贈土地予政府之列舉扣除額之計算，如係屬個人購入之土地捐贈應提示土地取得成本確實證據，核實認列；如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財政部核定者外，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，作為列舉扣除額標準，核該函釋意旨，不但與實際交易行情價格相當，且係本於成本支出概念及核實認列原則所作成，與立法原意尚無違背，自無增加法律所無之限制」等語。然而上述函令明顯有下述顯失公平之情形：

（一）市場交易價格的正當性基礎在於具有公平的市場競爭環境，足以正當反映該財產之正當合理公平價值，才能正確估價。而公共設施保留地由於只能等待政府徵收，土地無法做有效使用收益，尤其既成道路，已經有公用通行地役權之負擔，而政府徵收計畫遙遙無期，其市場交易活動接近停止，有行無市，根本欠缺正常的市場交易環境，不足以反應其財產價值。

（二）公共設施保留地僅等待政府徵收補償，幾乎毫無市場交易活動可能，因此其市場交易價格偏低，乃是不可歸責於人民，而可歸因於政府遲延無法徵收補償所致，如將市場價格偏低之風險全部由地主承擔，也顯失公平。

（三）既然市場交易環境遭受扭曲，無法正當反映其財產之公正價值，則單純以市場交易價格作為捐贈價值之估價基準，顯然不合理，未能兼顧地主及納稅人之正當權益。此從一般土地交易市價通常均高於公告現值，而公共設施保留地之市價竟然僅有公告現值之 16%，更可明瞭其市價嚴重遭受扭曲。

（四）故財政部採取交易價格之估價基準模式，其類型化漏未考慮市場交易環境無法正當反應財產價值之重要因素，其函釋侵害人民財產權，至為明顯。

（五）再者，依據台北市政府工務局以往數年來之經驗，以中央政府補助之公務預算公開競標購買既成道路之公共設施保留地，一般競標價格也在公告現值之 25% 左右（此部份可向該局函詢查證），並未低於 20%。足見財政部函令以公告現值之 16% 計算估共設施保留地之價值，明顯偏低而不合法。

四、系爭財政部函令掏空人民之財產權，違反釋字第 400 號解釋及憲法保障人民之財產權

（一）按釋字第 400 號解釋指出：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。如因公用或其他公益目的之必要，國家機關雖得依法徵收人民之財產，但應給予相當之補償，方符憲法保障財產權之意旨。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。」亦即既成道路之公共設施保留地，政府對於其財產權應給予保障，免於遭受特別犧牲或公權力之侵害。

(二) 本件系爭財政部二項函令對於公共設施保留地之既成道路之估價，竟僅按照公告現值之 16% 計算，明顯將該土地之財產權價值掏空 84% (如扣除公用通行地役權之負擔，也至少應有公告現值 60% 之價值，其僅認列 16% 仍掏空 44% 之土地價值)，其以公權力侵害人民財產權，至為明顯。

五、從土地征收條例規定可知公共設施保留地之常規交易價格，應按照毗鄰非公共設施保留地之平均公告土地現值或其市價計算，才符合常規

由於公共設施保留地已經有公用負擔，其用途遭受限制，無法正常使用收益，因此無法直接確認其正常市場行情之客觀財產價值資料，類似情形，在關係人間交易也發生無法取得正常市場行情之財產價值資料之可能情形，而一般公認之估價原則，則回歸在非關係人間之正常交易之常規交易價格，作為比較課稅基礎 (參見陳清秀，論移轉訂價稅制，收於陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，第 397 頁至第 399 頁) (附件 7)。

為解決公共設施保留地之客觀財產價值之估價問題，土地徵收條例第 30 條即規定：「被徵收之土地，應按照徵收當期之公告土地現值，補償其地價。在都市計畫區內之公共設施保留地，應按毗鄰非公共設施保留地之平均公告土地現值，補償其地價。前項徵收補償地價，必要時得加成補償；其加成補償成數，由直轄市或縣 (市) 主管機關比照一般正常交易價格，提交地價評議委員會於評議當年期公告土地現值時評定之。」亦即比照毗鄰非公共設施保留地之平均公告土地現值或其一般正常交易價格進行估價認定。

足見公共設施保留地之市價估價標準，應按照毗鄰非公共設施保留地之一般正常交易價格進行估價認定 (必要時再按照公用通行地役權之負擔比例扣除)，方屬客觀合理。而不應按照公共設施保留地之實際成交价格認定，以免扭曲其財產客觀價值。財政部系爭二項函令漏未審酌及此，於法顯有違誤。

六、結語

有關公共設施保留地或類似公共設施保留之土地捐贈案件，其捐贈財產價值之計算，應以公告現值比例減除其地上負擔 (例如公用通行地役權之負擔) 後之餘額為準，其減除物上負擔比例最高不得超過公告現值之 40%，方符合憲法上財產權保障之精神。如以市價評估捐贈土地之價值時，考量公共設施保留地之市場交易行情無法正常反應其財產之客觀價值，故應以毗鄰非公共設施保留地之一般正常交易價格，減除其地上負擔 (例如公用通行地役權之負擔) 後之餘額為準，其減除物上負擔比例最高不得超過公告現值之 40%，方符合憲法上財產權保障之精神。

故本件原確定判決所適用之財政部上開二件函令違反實質課稅原則與課稅平等原則，也違反憲法第 15 條規定財產權之保障與釋字第 400 號解釋，依據司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定，應得聲請解釋憲法。

爲此謹請 鈞院鑒核，懇請惠予進行憲法解釋，以維護納稅人權益，至感德便。

附件 1：復查決定書。

附件 2：訴願決定書。

附件 3：臺北高等行政法院 96 年度訴字第 2875 號判決。

附件 4：最高行政法院 97 年裁字第 3754 號裁定。

附件 5：財政部 75.1.30 台財稅第 7520395 號函。

附件 6：財政部 92 年 6 月 3 日臺財稅字第 0920452464 號函令及 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋。

附件 7：陳清秀，論移轉訂價稅制，收於陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，第 397 頁至第 399 頁。（以上均影本）

謹呈

司法院

公鑒

聲請人：劉戀

代理人：潘正芬律師、陳修君律師

九 十 九 年 十 一 月 日