



司法院大法官書記處收文
99年 11 月 25 日
會台字第 1013 / 號

1169

聲 請 書

受文者：司法院

主 旨：為聲請人因最高行政法院 98 年裁字第 763 號裁定及台北高等行政法院 97 年訴字第 1852 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：

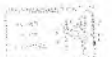
壹、聲請解釋憲法之目的

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、緣聲請人民國(下同)93 年度綜合所得稅結算申報，原列報捐贈扣除額新臺幣(下同)4,007,770 元，其中 3,802,770 元係聲請人將其所有坐落臺北縣新莊市○○段 1084 地號(持分全，面積 17.53 平方公尺)、1085 地號(持分全，面積 18.47 平方公尺)、1163 地號(持分全，面積 17.72 平方公尺)及 1166 地號(持分 1/2，面積 33.70 平方公尺)等 4 筆土地(下稱系爭土地)，捐贈予彰化縣員林鎮公所，並依系爭土地公告現值計算捐贈扣除額，經財政部臺灣省北區國稅局初查以聲請人未能提示系爭土地實際支付資金流程，爰依財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋，按系爭捐贈土地之公告現值 16 %核定捐贈扣除額為 608,443 元，核定 93 年度捐贈扣除額為 813,443 元，綜合所得總額為 4,320,547 元，綜合所得淨額為 3,015,043 元，補徵應納稅額 12,886 元。

大法官書記處



二、聲請人不服，主張其於 83 年間即向陳德全購買系爭土地，買賣價金 5,984,500 元，本件實應以系爭土地取得成本 5,984,500 元為該筆捐贈之列舉扣除額，縱不以取得成本認定，依法亦應以捐贈年度之系爭土地公告土地現值 3,802,770 元認定捐贈扣除額云云，向稽徵機關北區國稅局申請復查，經稽徵機關審查後，以聲請人雖提示土地買賣所有權移轉契約書（公契）影本資料，主張系爭土地係以 5,984,500 元購買，惟未提示實際支付資金流程，其主張核不足採，又系爭土地雖非屬公共設施保留地（係經 62 年 1 月 20 日發布實施之新莊都市計畫編定為「住宅區」），惟地目為道，有臺北縣新莊市公所 96 年 10 月 30 日北縣莊工字第 0960064912 號函及土地登記謄本資料可稽，聲請人未能提示系爭土地情形特殊相關佐證資料供核，原查按系爭土地公告現值 3,802,770 元之 16% 核定捐贈扣除額 608,443 元，並無不合等由，作成 97 年 1 月 28 日北區國稅法二字第 0970010537 號復查決定（下稱原處分）（附件 1），駁回其復查之申請，未獲變更。聲請人仍表不服，提起訴願，亦遭決定駁回（附件 2），遂向台北高等行政法院提起行政訴訟。

三、臺北高等行政法院 97 年度訴字第 1852 號判決（附件 3）仍引用財政部函釋駁回聲請人之訴訟：「從租稅公平、確保稅收及防止浮濫之觀點，捐贈物如係實物者，其扣除額度應約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。是以，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）。

（二）-----財政部有鑑於所得稅法對於個人購地捐贈，申報綜合所得稅之列舉扣除額應如何計算，並未明文規定，且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，以規避綜合所得稅賦，造成租稅不公及國家巨額稅收損失之情形；並參酌各地區稅捐稽徵機關調查轄區內土地市場交易之行情資料，核定公共設施保留地或道路用地若無實際交易金額，其捐贈列舉扣除額應依土地公告現值 16% 計算【一般而言，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，依土地代書工會統計，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）】，乃分別作成：1. 92 年 6 月 3 日臺財稅字第 0920452464 號函令：「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，報請本部核定。」2.93 年 5 月 21 日臺財稅字第 0930451432 號函令：「個人以繼承之土地捐贈…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 日臺財稅字第 0920452464 號令第 3 點規定之標準認定之。」3.94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函令：「『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。」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。又該等函令係主管稅捐稽徵事務之機關財政部，於法定職權範圍內，就列舉扣除額之計算事項，所為認定事實及行使裁量權之統一釋示，參酌前開說明，自屬行政規則之一種，並已依規定下達下級機關，自有拘束解釋機關、其下級機關及屬官之效力，依司法院釋字第 287 號解釋意旨，應自所解釋法規之生效日起有其適用。

（三）-----有關租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，固應以法律明定之，惟就課稅原因之有無暨其證明力如何，則屬事實認定問題，非在租稅法定主義範疇。查前揭函令均係有關捐贈土地之價值評定之釋示，核屬舉證及事實認定之事項，此觀該等函令分別載明「應檢附左列文件…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」、「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」等語即可知。是以，原告訴稱財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號函釋應對各不同交易市場及相關行情做不同認定，而不應於原告完成捐贈後，才任意以公告現值 16% 作唯一核定標準，財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋，係在母法即所得稅法第 17 條及上開相關稅法未有任何修改變動之下，而對課稅核認方式所作重大變更，該函令明顯已加諸法律所無之限制，而違法侵害人民依法所享有之財產權益云云，尚有誤解，委非可取。

(四)-----由於系爭土地係原告因買賣所取得，且未能提示土地取得成本確實證據，雖系爭土地非屬都市計畫劃設之公共設施保留地，但其地目為「道」，現為道路用地，原告無從自由使用及收益，自與公共設施保留地無異，因此被告參酌首揭解釋函令意旨，依捐贈時土地公告現值 3,802,770 元按 16% 核定該部分捐贈扣除額為 608,443 元，經核即無不合。

(五)固然，前揭財政部函令之作成係肇因於社會上常有高所得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扣除額，以規避綜合所得稅賦，造成租稅不公及國家巨額稅收損失之現象，但該等函令以「捐贈時」之「市場變現交易價值」作為捐贈土地價值之判定標準，為通盤檢討之結果，核屬舉證及事實認定之釋示，且該標準復係各區稅捐稽徵機關參照相關土地市場交易情形擬訂，並報財政部核定，自符合實質課稅原則，故在適用上不應受納稅義務人取得土地之時點、原因、目的及捐贈動機所影響，應就所有性質相同者一體適用，否則即有違反課稅公平性之原則，故原告訴稱「財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號函釋不問年度、地區、經濟情況，乃至於取得土地原因有如何之不同，一律按照土地公告現值，以固定不變之百分比(16%) 推計納稅義務人之所得額，顯與土地實際價值相去甚遠，實為有失公平合理之舉。」云云，俱有誤解，洵非可採。

(六)-----遺產及贈與稅法規定係有關遺產及贈與財產價值之估價原則，而平均地權條例之地價規定，則為政府依法辦理土地所有權移轉或設定典權登記，認定其土地移轉現值之參考，或主管機關審核其土地移轉現值及補償徵收土地地價，或核發免稅證明之依據，皆與所得稅課徵在核實課徵原則運作下，土地所有權人以捐贈土地予政府時，應以該地當期市場交易價格認列捐贈扣除額之情形有別。況且，既成道路因用途受限，其市場行情，本較公告現值為低，被告採計之上述標準據實認定市場實際交易價值，既符合實質課稅精神，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。又各區稅捐稽徵機關參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂土地捐贈列舉扣除金額認定標準，係各區稅捐稽徵機關認定課稅事有無及其範圍之標準，屬事實認定問題，本件原告既未能提出系爭土地取得成本之相關證明，則被告依其查認之市場交易價格認定系爭土地捐贈列舉扣除金額，自無違誤。」

四、案經聲請人上訴最高行政法院，仍遭該院以 98 年裁字第 763 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，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，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價格認定，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。

為此謹請 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 97 年度訴字第 1852 號判決。

附件 4：最高行政法院 98 年裁字第 763 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。

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：陳柄武

代理人：潘正芬律師、陳修君律師

九 十 九 年 十 一 月 日