

釋憲聲請狀

1696

聲請人 林 惠 玲

送達代收人 王 柏 興

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

為就確定終局判決適用之法律及命令發生牴觸憲法之疑義，致人民於憲法上所保障之權利遭受不法侵害，直言之，本件聲請解釋之目的，即為財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號及財政部 96 年 2 月 7 日台財稅字第 09604504850 號函釋(附件三)，不當限縮所得稅法第 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 95 年度綜合所得稅需多繳納新台幣(以下同) 1,103,238 元，有牴觸憲法第 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、緣聲請人林惠玲於 95 年度綜合所得稅結算申報，列報土地對政府捐贈列舉扣除額新台幣(下同) 7,550,275



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 96 年 2 月 7 日台財稅字第 09604504850 號函釋，核定聲請人上開土地捐贈扣除額 1,208,044 元，補徵稅額 1,103,238 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 100 年度訴字第 236 號判決及最高行政法院 101 年度判字第 166 號駁回上訴確定。惟最高行政法院 101 年度判字第 166 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 96 年 2 月 7 日台財稅字第 09604504850 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 95 年度土地捐贈列舉扣除額為 1,208,044 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北區國稅局間之綜

合所得稅事件，涉及人民之憲法上所保障之財產權，業經最高行政法院 101 年度判字第 166 號駁回上訴而確定，上開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 96 年 2 月 7 日台財稅字第 09604504850 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途徑，今以最高行政法院 101 年度判字第 166 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之合憲性聲請解釋。（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 101 年度判字第 166 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 09204502464 號及財政部 96 年 2 月 7 日台財稅字第 09604504850 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：

本件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 96 年 2 月 7 日台財稅字第 09604504850 號函釋（下稱系爭二函釋），有下列形式及實質合憲性牴觸憲法之情形：

一、系爭二函示違反法律保留原則及租稅法定主義等：

(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。且按憲法第十九條規定，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、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持一般法律解釋方法，且符合相關憲法原則，即與租稅法律主義無違(司法院大法官釋字第 607 號、第 622 號、第 625 號、第 635 號解釋參照)。故有關租稅構成之重要要件，皆應於法律規定之。查關於扣除額價額之認定並非細節性及技術性層面，故應有絕對法律保留之適用，亦即因一

般扣除額之額度認定多寡，不僅會影響到國家稅收收入，更會影響到個人綜合所得稅繳納之多寡，更涉及到漏稅處罰之層次，故關於價額之認定，會影響到人民之憲法上之權利及義務，故關於認定之標準應由法律定之，因其並非技術性或細節性之層面，故財政部不得以行政命令或解釋來補充所得稅法所未規定，且本件捐贈價值之認定涉及人民重大憲法上所保障之權利與義務。

(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 規定抵

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，作逾越法律文義之解釋，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，而為逾越法律文義之解釋。

(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，証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)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列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、確定終局判決所適用之系爭二函釋違反法律不溯及既往原則、信賴保護原則及平等原則：

- (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(附件四)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 96 年所公佈的函釋(96 年 2 月 7 日台財稅字第 09604504850 號函釋)，規範聲請人 94 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，上開確定終局判決所適用之函示對相同的事實為不同之對待，顯然違反平等原則。

- (三)按於民國 92 年 6 月 3 日之前，關於捐贈土地之價值認定，一向全部以土地之公告現值認定並予以扣除，此實務上行之數十年之認定方式，已形成行政慣例，對各稽徵機關已形成自我拘束，亦即對於相同之捐地節稅案件以土地公告現值予以認定其扣抵稅額，長久以來已形成行政慣例，而拘束財政部及其所屬。又按憲法第七條規定，中華民國人民在法律上一律平等，其內涵並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待（司法院大法官釋字第四八五號、第五九六號解釋參照）。平等原則之意涵並非禁止對於相同案件必為相同認定，但為不同認定時，其差別待遇必須是合法合理的，方符合平等原則之要求；而今對於 92 年前後相同性質之捐地節稅案件，其認定價額有所不同，更重要的是此差別待遇本身並無法律依據，更未見其合理化之理由，其中涉及多項平等原則，第一、系爭函示未見區分「公共設施保留地」及「非屬公共設施保留地」之理由；第二、不論所捐贈之公共設施保留地之實際價格為何，一

律以公告現值百分之十六認列；故最高行政法院判決所適用之函示不僅違背行政慣例之拘束自我效力，更違反憲法第 7 條及之平等原則。

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（附件五），糾正其違反信賴保護原則、法律保留原則及平等原則：

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、基於體系正義，實質意義所得稅之稅基應作相同評價：

所得稅，係指於人獲得金錢或其他經濟價值收入的事實，所課徵之稅捐。此種稅捐之課予，係人民因純資產的增加和累積，足以表彰有稅捐的給付能力，藉由課稅使其利得減少。所得稅，可區分為形式與實質意義的所得稅，形式意義的所得稅，係指所得稅法之個人綜合所得稅和營利事業所得稅。實質意義的所得稅，指包括形式意義的所得稅、遺產稅、贈與稅和土地稅法之土地增值稅（即土地交易所得稅），因繼承事實發生而形成之遺產、因受贈而取得受贈財產或土地移轉之自然增值，就因繼承、受贈或土地移轉而取得者而言，雖亦為所得之一種類型，惟基於租稅政策之考量，不依一般所得之課稅方式，而另依法課徵遺產稅、贈與稅和土地增值稅（大法官釋字第 608 號解釋理由書參照）。因此，所得稅包括個人綜合所得稅、營利事業所得稅、遺產稅、贈與稅和土地增值稅。

按憲法第十九條規定，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、稅率等租稅構成要件，以法律定之。列舉扣除額雖屬個人綜合

所得稅的租稅優惠項目，然相對地，遺產及贈與稅法第 10 條及土地稅法第 30 條之 1 第 1 款等稅法規定，所涉及贈與稅或土地增值稅的「稅基」，法律既以土地公告現值為標準，基於稅法的體系正義，對於同種標的宜採相同評價，則列舉扣除額人民對於政府捐贈土地價值之認定，自應以相同稅基為標準。

準此，本件確定終局判決所適用之法令及函釋，並未衡量稅法間之體系正義，而對於實質意義下之所得稅與其他稅制稅基為不同之認定，除違反平等原則外，更有違體系正義。

七、稽徵經濟原則須符合租稅法律主義：

按租稅法律主義，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、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。職是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（大法官釋字第 620 號、第 622

號、第 640 號、第 674 號、第 692 號解釋參照)。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義（大法官釋字第 640 號解釋理由書參照）。稅捐機關對於稅捐構成要件事實，負有舉證責任。惟國民經濟活動態樣複雜，且為避免稅法過度複雜化而無法執行，有簡化稽徵行政工作及提高行政經濟效率的必要，故基於實用性原則的考量，立法者制定法律時容許有不計入總額、免稅額、扣除額的減除，或經由法律授權行政機關訂定行政規則，如執行業務者費用標準、同業利潤標準、原物料耗用標準，及房屋評定價格之百分比計算出售房屋的財產交易所得等。上述提供預先制定的解決模式，以減輕稅捐機關的調查活動，節省舉證上困難與稽徵行政成本。

次按，倘若立法上未有任何授權，僅因行政機關逕以行政函釋謂：「人民購入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。」自行減輕稅捐機關調查稅捐構成要件事實的舉證責任，此等由行政機關自行創設稅捐稽徵經濟的方法，即有違租稅法律主義。

準此，本案確定終局判決所適用之法令及函釋，竟

係為了稽徵經濟與便利之目的，而牴觸租稅法律主義之原則，上列確定終局判決所適用之法令與函釋應為違憲。

八、脫法避稅與合法節稅的區別：

查租稅規避乃脫法行為，即納稅義務人為規避稅捐之目的，而迂迴地、不正當的選擇稅法以外的私法法規，濫用其法律上形成自由，以避免滿足稅捐構成要件。因此，稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項、第 2 項規定所揭示的實質課稅原則，乃脫法避稅的一般防杜條款。至於，納稅義務人利用稅法本身給予節稅的空間，從事租稅規劃與安排財產的事前處置，是合法節稅。查人民捐贈土地予政府，既係依遺產及贈與稅法第 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。」及土地稅法第 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。」等法律規定為之，故就人民捐贈土地價額之計算，應以贈與時之公告土地現值為準。此並非利用稅法以外的私法形式，致使法律上形式與經濟利益上歸屬不同。

準此，人民利用遺產及贈與稅法第 10 條及土地稅法第 30 條之 1 第 1 款等稅法規定，致個人綜合所得稅有對政府捐贈之列舉扣除額的節稅空間，乃合法節稅權利行使。而財政部藉由 92 年 6 月 3 日 台財稅字第 0920452464 號等二則函釋，自行創設稽徵經濟的方法，圖以減輕稅捐機關調查稅捐構成要件事實的舉證責任，有違租稅法律主義及體系正義要求。

九、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、言詞辯論及其代理

聲請人依司法院大法官審理案件法第十三條第一項之規定，聲請鈞院就本聲請進行言詞辯論，並惠予許可聲請代理人出席辯論。

伍、關係文件之名稱及件數

- 一、台中高等行政法院 100 年度訴字第 236 號判決。
- 二、最高行政法院 101 年度判字第 166 號判決。
- 三、財政部函釋。
- 四、財政部台北市國稅局所「節稅秘笈」第 17 頁節錄。
- 五、立法院公報節錄。

謹 狀

司法院 公鑒

中 華 民 國 1 0 1 年 3 月 22 日

具狀人：林惠玲