

解釋憲法聲請書

聲 請 人：黃麗兒

送達代收人：郭疆平律師

為聲請解釋憲法事：

一、聲請解釋憲法之目的：

(一) 按人民、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，司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第二款定有明文。

(二) 聲請人前因民國（下同）94 年度綜合所得稅結算申報，原列報配偶○○○捐贈臺北縣石碇鄉公所公園景觀綠美化工程實物扣除額新臺幣（下同）3,000,000 元，經財政部臺灣省北區國稅局初查依據法務部調查局臺北縣調查站（以下簡稱：臺北縣調查站）及財政部賦稅署查獲資料，核定○○○實際捐贈該綠美化工程之扣除額為 600,000 元，即以其中 2,400,000 元屬虛報捐贈而予剔除。另併同查獲聲請人漏報扶養親屬○○○之營利所得 3,819 元，歸課核定聲請人當年度綜合所得總額 7,332,584 元，綜合所得淨額 5,349,949 元，除補徵稅額 831,484 元外，並按所漏稅額 787,779 元處以 1 倍之罰鍰 787,700 元（計至百元止）。聲請人不服，申請復查結果，捐贈扣除額部分財政部臺灣省北區國稅局未作成復查決定，罰鍰部分則未獲變更，聲請人仍表不服，訴經財政部 97 年 7 月 7 日台財訴字

第 09700286460 號訴願決定：「關於扣除額部分，原處分機關應於訴願決定書到達後 2 個月內作成復查決定。關於罰鍰部分，原處分（復查決定）撤銷，由原處分機關另為處分。」。嗣經財政部臺灣省北區國稅局以 97 年 9 月 25 日北區國稅法二字第 0970014974 號重核復查決定結果，仍維持原核定。聲請人不服，提起訴願，經財政部 97 年 12 月 23 日台財訴字第 09700527450 號（案號：00000000 號）訴願決定駁回；聲請人仍不服，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，遭該法院以 98 年度訴字第 397 號判決駁回，嗣向最高行政法院提起上訴，遭該法院以 98 年度裁字第 2506 號裁定以上訴不合法為由駁回上訴確定在案。

- (三) 惟上開確定終局裁判所適用之法律或命令，實有抵觸憲法之疑義，聲請人爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第二款規定聲請鈞院大法官以會議方式合議審理解釋憲法。

二、疑義或爭議之性質與經過：

(一) 本件疑義或爭議之經過：

- 1、財政部臺灣省北區國稅局將聲請人列報之 300 萬元捐贈額核定為 20% 即 60 萬元，剔除其餘金額 240 萬元，並對聲請人補徵稅額暨裁處一倍罰鍰，其主要理由為：

- (1) 所得稅法第 17 條第 1 項第二款第(二)目之 1 之捐贈列舉扣除額，應以實際支付金額，作為列報之基礎，如捐贈物係實物者，從租稅公平、確保稅收及防止浮濫之觀點，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，方符實質課稅原則。又稅法中將捐贈自所得稅額中扣除，具有其公益目的，即保障稅收及防止浮濫，並以捐贈有助政府或相關機構團體財力之增進而

有助於社會及政府之行為時，給予免除租稅之優惠措施，與民法私法自治原則下，雙方意思表示合意成立之贈與契約成立，稅捐稽徵機關雖作成贈與稅之處分，然非亦應作成核准綜合所得稅捐贈扣除之處分，仍應客觀具體判斷，查核該贈與契約及行為是否符合稅法中捐贈扣除之公益目的，而核定是否准予列報或准予列報之金額。

- (2) 聲請人配偶等 24 人委託○○○○○○○○○涉嫌以「綠美化工程」捐贈予臺北縣石碇鄉公所，虛報捐贈扣除額逃漏稅，經臺北縣調查站及財政部賦稅署查獲，聲請人雖主張配偶於調查站筆錄上實際支付金額為 690,000 元，惟聲請人配偶 96 年 9 月 17 日於財政部賦稅署出具說明書承認捐贈實物之申報金額 3,000,000 元實際僅支付 600,000 元，短報綜合所得額 2,400,000 元，有○○○說明書影本、財政部賦稅署談話紀錄影本及稽核報告節略可稽，原核定剔除虛報捐贈扣除額 2,400,000 元，並無不合。
- (3) 另臺灣板橋地方法院 97 年度重訴字第 2 號刑事判決第 17 頁第六點已詳細載明綠美化捐贈案操作模式：「○○○等人…於 94 年間已無管道取得納骨塔……在得知原住民合作社可以免繳營業稅後，由○○○邀集○○○、被告○○○、○○○、○○○、○○○等摺客，招攬如併辦意旨書附表所示委託廠商欄為『○○○』及『○○』之高所得納稅義務人，加入無償捐贈石碇鄉公所綠美化工程逃漏稅計畫，先以匯款進入有限責任高雄縣○○○○○○○……再由○○○或○○○等上開摺客，共同或單獨前往納稅義務人匯入款項之金融機構，提領匯入面額 8 成左右不等之款項，交付……」。

○○」及「○○」之納稅義務人，其等實際僅支付預定捐贈金額 2 成左右不等價額，再經由被告○○○等人交付由石碇鄉公所出具感謝函、感謝狀及○○○○○、○○○○○開立不實金額之發票予高所得之納稅義務人，使其等得於申報綜合所得稅時，以捐贈名義扣列該項捐贈額，而幫助逃漏稅捐。」，與本件核定捐贈扣除額為實物捐贈申報金額 2 成，並無不合。

(4) 個人綜合所得稅之結算申報，係依個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額，依當年度課稅級距之累進稅率計算應納稅額，所得淨額之多寡影響適用稅率之高低級距，虛報捐贈扣除額，當然影響所得淨額之計算，並導致漏繳應納稅額；是以個人綜合所得稅結算申報不實，除短漏報所得稅法第 14 條規定之各類所得外，尚包括虛報免稅額或扣除額，有漏繳應納稅額者，皆應受處罰，且稅務違章案件減免處罰標準第 3 條第 2 項第 2 款亦明確規定虛報免稅額或扣除額者應補稅送罰，原告（即聲請人）主張稅捐機關不得依所得稅法第 110 條對其裁處罰鍰，核無足採。

(5) 緩起訴處分乃附條件的不起訴處分，刑事案件經檢察官為緩起訴處分確定後，宜視同不起訴處分確定，依行政罰法第 26 條第 2 項規定，得依違反行政法上義務規定裁處之，本件並無重複裁罰情事。

2、聲請人對財政部臺灣省北區國稅局上開主張不服之主要理由為

(1) 台北縣調查站之資料，僅係聲請人配偶據實說明捐贈綠化工程之事實，並無提及所謂虛報捐贈 240 萬元。而臺灣板橋地

方法院檢察署函板檢榮玄 96 偵 18471 字第 102841 號函，檢察官係以假設性問題設算漏稅金額，並非提出漏稅之事實，財政部臺灣省北區國稅局以此認定逃漏稅及裁罰，自失所據。

- (2) 依遺產贈與稅法施行細則第 24 條規定所載：「林木依其種類、數量及林地時價為標準估定之。」故聲請人以購入成本投入後之植栽衍生利益併同捐贈，乃係按時價申報，並無虛報之故意，應屬「合法節稅」，而非「逃漏稅」。
- (3) 稅捐機關應本於職權，或委由公正第三人核定本件捐贈實物之價值，而非任意以「遇到詐騙集團、工程照片作假、不合作就讓檢察官起訴等語」，威嚇納稅義務人配合承認系爭捐贈之實際支付金額為 60 萬元。
- (4) 所得稅法第 110 條第 1 項規定所謂逃漏稅之處罰，係以納稅義務人就其應申報課稅之所得額有漏報或短報為前提。本件聲請人列報項目為捐贈扣除額，而非所得額，即非對應申報課稅之所得額有漏報或短報情事，稅捐機關自不得依行為時所得稅法第 110 條第 1 項規定對聲請人裁處罰鍰。
- (5) 緩起訴處分命被告向公益團體支付一定之金額作為緩起訴之條件，雖非刑法所定之刑名，然其已對被告名譽、心理產生相當制約並影響其財產上之權利，應可實質該當行政罰法第 26 條第 1 項所指「依刑事法律」之處罰，此時行政機關若另行依法行政裁罰，無異一罪二罰，因此參酌行政罰法第 26 條之立法意旨，違反行政法上義務之行為，若同時亦經檢察官另為緩起訴處分時，行政機關應不得就同一行為，再為與刑罰相類之罰鍰處分。且捐款行為具行政罰鍰的性質，故行政

機關不得再就同一行為課以行政罰鍰

3、臺北高等行政法院 98 年度訴字第 397 號為聲請人敗訴判決之主要理由為：

(1) 所得稅法第 17 條第 1 項第二款第(二)目之 1 所規定之捐贈列舉扣除額應以實際支付金額，作為列報之基礎，如捐贈物係實物者，從租稅公平、確保稅收及防止浮濫之觀點，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，方符實質課稅原則。又稅法中將捐贈自所得稅額中扣除，具有其公益目的，即保障稅收及防止浮濫，並以捐贈有助政府或相關機構團體財力之增進而有助於社會及政府之行為時，給予免除租稅之優惠措施，與民法私法自治原則下，雙方意思表示合意成立之贈與契約成立，稅捐稽徵機關雖作成贈與稅之處分，然非亦應作成核准綜合所得稅捐贈扣除之處分，仍應客觀具體判斷，查核該贈與契約及行為是否符合所得稅法中捐贈扣除之公益目的，而核定是否准予列報或准予列報之金額。

(2) 聲請人之配偶○○○等 24 人委託○○○○○○○○社涉嫌以「綠美化工程」捐贈予臺北縣石碇鄉公所，虛報捐贈扣除額逃漏稅，經臺北縣調查站及財政部賦稅署查獲，原告雖主張配偶於調查站筆錄上實際支付金額為 690,000 元，惟聲請人配偶○○○於 96 年 9 月 17 日接受財政部賦稅署詢問，業已出具說明書承認捐贈實物之申報金額 3,000,000 元，實際僅支付 600,000 元，短報綜合所得額 2,400,000 元，自願依稅法相關規定補繳稅款及罰鍰，並請檢察官依職權為緩起訴處分，此有聲請人之配偶○○○談話紀錄、說明書及財政部賦

稅署稽核報告附原處分卷內可稽。從而財政部臺灣省北區國稅局機關據以核定系爭捐贈扣除額為 600,000 元，洵無不合。另參以臺灣板橋地方法院 97 年度重訴字第 2 號刑事判決 17 頁第六點已詳細載明綠美化捐贈案操作模式：「○○○等人……於 94 年間已無管道取得納骨塔……在得知原住民合作社可以免繳營業稅後，由○○○邀集○○○、財政部臺灣省北區國稅局○○○、○○○、○○○、○○○等摺客，招攬如併辦意旨書附表所示委託廠商欄為『○○○』及『○○』之高所得納稅義務人，加入無償捐贈石碇鄉公所綠美化工程逃漏稅計畫，先以匯款進入有限責任高雄縣○○○○○○○○○○。○○○再由○○○或○○○等上開摺客，共同或單獨前往納稅義務人匯入款項之金融機構，提領匯入面額 8 成左右不等之款項，交付……『○○○』及『○○』之納稅義務人，其等實際僅支付預定捐贈金額 2 成左右不等價額，再經由財政部臺灣省北區國稅局○○○等人交付由石碇鄉公所出具感謝函、感謝狀及○○○○○○、○○○○。開立不實金額之發票予高所得之納稅義務人，使其等得於申報綜合所得稅時，以捐贈名義扣列該項捐贈額，而幫助逃漏稅捐。」，與本件財政部臺灣省北區國稅局核定捐贈扣除額為實物捐贈申報金額 2 成，並無不合。

- (3) 個人綜合所得稅之結算申報，係依個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額，依當年度課稅級距之累進稅率計算應納稅額，所得淨額之多寡影響適用稅率之高低級距，虛報捐贈扣除額，當然影響所得淨額之計算，並導致漏繳應納稅額；是個人綜合所得稅結算申報不實，除短漏報

所得稅法第 14 條規定之各類所得外，尚包括虛報免稅額或扣除額，有漏繳納稅額者，皆應受處罰。聲請人既於申報捐贈列舉扣除額時，即知悉該實際捐贈之價額為 600,000 元，竟未依法誠實申報，虛報捐贈扣除額為 3,000,000 元，浮報 2,400,000 元之扣除額，縱非故意，仍難謂無過失，自應依所得稅法第 110 條第 1 項規定處罰。是財政部臺灣省北區國稅局機關核定剔除虛報系爭捐贈扣除額 2,400,000 元，就該部分，補徵應納稅額並罰鍰，即無違誤。

- (4) 按「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之。」「前項行為如經不起訴處分或為無罪、免訴、不受理、不付審理之裁判確定者，得依違反行政法上義務規定裁處之。」行政罰法第 26 條第 1 項、第 2 項規定甚明。又財政部 96 年 3 月 6 日台財稅字第 09600090440 號函釋：「一行為同時觸犯刑事法及稅法，依刑事訴訟法緩起訴處分後，視同不起訴處分確定，仍得裁處行政罰。主旨：關於一行為同時觸犯刑事法律及違反稅法上義務規定，經檢察官依刑事訴訟法第 253 條之 1 為緩起訴處分後，稅捐稽徵機關得否就該違反稅法上義務再處以行政罰疑義乙案。說明：二、案經洽據法務部 96 年 2 月 16 日法律決字第 0960005671 號函意見略以：「緩起訴者乃附條件的不起訴處分，亦即是不起訴的一種，此觀諸刑事訴訟法第 256 條規定自明，既為不起訴即依不起訴處理。檢察官為緩起訴處分時依刑事訴訟法第 253 條之 2 第 1 項規定對被告所為之指示及課予之負擔，係一種特殊的處遇措施，並

非刑罰。因此，刑事案件經檢察官為緩起訴處分確定後，宜視同不起訴處分確定，依行政罰法第 26 條第 2 項規定，得依違反行政法上義務規定裁處之。」上揭財政部函釋，與行政罰法第 26 條規範意旨，並無違背，稅捐稽徵機關辦理相關案件，自得適用之。

(5) 從而財政部臺灣省北區國稅局核定剔除虛報系爭捐贈扣除額 2,400,000 元，核定補徵應納稅額，並處罰鍰，認事用法，核無違誤。

4、最高行政法院 98 年度裁字第 2506 號裁定駁回聲請人上訴之主要理由為：「惟本院經核上訴狀所載內容，或係重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，或係就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，指摘其為不當，或係就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，泛言原判決違背法令，而未具體表明原判決究竟有如何合於不適用法規或適用不當、或有行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，尚難認為已對原判決之如何違背法令有具體之指摘。依首揭規定及說明，應認其上訴為不合法，應予駁回。」

5、上開確定終局裁判所適用之法律，實有抵觸憲法之疑義，故聲請人自有聲請解釋憲法，以維聲請人之合法權益暨供日後法院依法判決之依據。

(二) 本件疑義或爭議之性質及涉及之憲法條文，在於：

1、本件確定終局裁判所適用所得稅法第 17 條第 1 項第二款第(二)目之 1 有關捐贈列舉扣除額規定中，如捐贈物係實物者，其就納稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之「捐贈總額」，有關國防、勞軍之「捐贈」，及

對政府之「捐獻」等之可列舉扣除的金額，究應以捐贈人取得該捐贈實物之實際成本為準？抑或應以捐贈時之市價為準？所得稅法第 17 條第 1 項第二款第(二)目之 1 規定有不明確之處，本件確定終局裁判認應以捐贈人取得該捐贈實物之實際成本為準而為聲請人不利之判斷，則該法規是否有抵觸憲法第 19 條之租稅法律主義及第 23 條之法律明確性原則，暨不法侵害聲請人受憲法第 15 條保障之財產權？

2、本件確定終局裁判所適用之所得稅法第 110 條第 1 項規定「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。」，其就「應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者」，是否包括虛報扣除額在內？所得稅法第 110 條第 1 項規定有不明確之處，本件確定終局裁判認虛報捐贈扣除額，亦屬「應申報課稅之所得額有漏報或短報」之情事，而為聲請人不利之判斷，則該法規是否有抵觸憲法第 19 條之租稅法律主義及第 23 條之法律明確性原則，暨不法侵害聲請人受憲法第 15 條保障之財產權？

3、本件確定終局裁判適用財政部 96 年 3 月 6 日台財稅字第 09600090440 號函釋，而謂「刑事案件經檢察官為緩起訴處分確定後，宜視同不起訴處分確定，依行政罰法第 26 條第 2 項規定，得依違反行政法上義務規定裁處之。」，則該命令是否有抵觸憲法第 19 條之租稅法律主義及第 23 條之法律明確性原則，暨不法侵害聲請人受憲法第 15 條保障之財產權？

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解：

(一) 聲請解釋憲法之理由：

- 1、按人民有依法律納稅之義務，且法律或命令有涉及限制人民權利者，必須符合憲法上比例原則、法律明確性原則及正當法律程序之要求，合先敘明。
- 2、系爭所得稅法第 17 條第 1 項第二款第(二)目之 1 有關捐贈列舉扣除額規定，就捐贈物係實物之情況，納稅義務人、配偶及受扶養親屬可列舉扣除之金額，究應以捐贈人取得該捐贈實物之實際成本為準，抑或應以捐贈時之市價為準，沒有明確規定，導致稅捐機關及法院得站在政府稅收之立場，而任意刪除或從低核定納稅義務人得列舉扣除之捐贈金額，並命納稅義務人補徵稅額及裁處罰鍰，則此不惟有抵觸憲法第 23 條法律明確性原則及第 19 條租稅法律主義之處，且亦有不法侵害聲請人受憲法第 15 條保障之財產權之嫌。
- 3、所得稅法第 110 條第 1 項規定所謂逃漏稅之處罰，係以納稅義務人就其應申報課稅之所得額有漏報或短報為前提，而該「納稅義務人就其應申報課稅之所得額有漏報或短報」情形，是否包括納稅義務人列報之扣除額無法認列的情形在內，所得稅法第 110 條第 1 項沒有明確規定，導致稅捐機關及法院得站在政府稅收之立場，而任意剔除或從低核定納稅義務人列舉申報扣除之捐贈金額，並依所得稅法第 110 條第 1 項規定對納稅義務人裁處罰鍰，則此不惟有抵觸憲法第 23 條法律明確性原則及第 19 條租稅法律主義之處，且亦有不法侵害聲請人受憲法第 15 條保障之財產權之嫌。
- 4、按人民就同一行為受緩起訴處分後，行政機關依行政罰法第 26 條規定，是否得再依違反行政法上義務規定裁處之，行政罰法第 26 條規定有不明確之處，原確定判決所適用之財政部 96 年 3

月6日台財稅字第09600090440號函釋，謂「刑事案件經檢察官為緩起訴處分確定後，宜視同不起訴處分確定，依行政罰法第26條第2項規定，得依違反行政法上義務規定裁處之。」導致人民有一行為而受到兩罰，自抵觸憲法第15條人民財產權應予保障、第19條租稅法律主義、及第23條法律明確性原則之嫌。

5、依上所述，自有聲請解釋憲法之必要，俾免人民權益受政府不對等之高權所侵害。

(二) 聲請人對本案所持之立場與見解：

1、所得稅法第17條第1項第二款第(二)目之1有關捐贈列舉扣除額規定，就捐贈物係實物之情況，納稅義務人可列舉扣除之金額，應以捐贈時沽定之市價為準，而非以捐贈人之實際購入成本為準，蓋：

(1) 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。」，係以贈與時之市價（時價）作為贈與財產之估價標準。

(2) 遺產及贈與稅法施行細則第24條規定：「林木依其種類、數量及林地時價為標準估定之。」，同法第25條規定：「動產中珍寶、古物、美術品、圖書及其他不易確定其市價之物品，得由專家估定之。」，同法第28條規定：「凡已在證券交易所上市（以下簡稱上市）或證券商營業處所買賣（以下簡稱上櫃或興櫃）之有價證券，依繼承開始日或贈與日該項上市或上櫃有價證券之收盤價或興櫃股票之當日加權平均成交

價估定之。」，亦均以市價（時價）為贈與物之估價標準。

- (3) 於捐贈人所購入捐贈物之成本，高於捐贈時捐贈物市價之案例中，稅捐機關係站在受贈人所受利益範圍之立場，認應以捐贈時捐贈物之市價核定其捐贈扣除額，則本於公平及一致性原則，於捐贈人所購入捐贈物之成本，低於捐贈時捐贈物市價之案例中，就捐贈實物之價值認定，亦應以捐贈實物於捐贈時之市價，作為納稅義務人得申報捐贈列舉扣除之金額，方屬公平。
- (4) 所得稅法第 17 條第 1 項第二款第(二)目之 1 規定：「納稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、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。」，而考其「對政府之捐獻，不受金額之限制」之立法理由，應係納稅義務人之捐贈，有助政府財力之增加，進而助益於社會及國家，從而給予免除租稅之優惠措施。本件聲請人捐贈之公園綠美化工程，若由臺北縣石碇鄉公所自行依議會通過之採購預算標準施作，其金額與聲請人之金額相當，現由聲請人以等額金額委請九大營建工程勞動合作社施作完成後捐贈給該公所，一方面係屬有助益於國民學校美化之社會公益行為，一方面係使政府節省綠美化工程款 100 萬元之支出，而有助於政府財力之增加，具有增進公共利益之客觀事實，故就政府（臺北縣石碇鄉公所）受捐贈之利益範圍考量，應以捐贈實物於捐贈時之市價，作為納稅義務人得申報捐贈列舉扣除之金額，方屬合理。
- (5) 捐贈人於捐贈時縱使知悉日後可能會有退款，惟就客觀面而

言，受贈之機關或團體既然有享受受贈物利益之事實，則稅捐機關及法院自不能不探究受贈機關或團體得到受贈物之客觀利益價值，而即以捐贈人於捐贈時知悉日後可能會有退款為由剔除其捐贈額。

(6) 所得稅法第 11 條第 6 項規定「本法所稱課稅年度，於適用於有關個人綜合所得稅時，係指每年 1 月 1 日起至 12 月 31 日止」，故縱使捐贈人就其捐贈知悉有可能獲得退款，惟捐贈人在申報當年度綜合所得稅時，實際上若未取得任何退款，即屬該課稅年度實際支出金額之捐贈，稅捐機關及法院將捐贈人日後不確定能否取得退款之金額，且於申報年度未現實取得之退款，剔除在申報捐贈列舉扣除額之外，顯與所得稅法第 11 條第 6 項規定相違。

(7) 捐贈人與代為施作捐贈工程之人間的約定退款部分，係捐贈人現實取得該退款後，於該退款年度應將該所得納入綜合所得一併課稅之問題，稅捐機關及法院不應將其與捐贈物之實物價值估定問題，混為一談，而認捐贈物之價值應扣除該約定之退款金額，更不應在捐贈人未取得退款之時，即謂捐贈人在當年度所申報之實際捐贈金額為不實。

2、所得稅法第 110 條第 1 項規定之逃漏稅處罰，以納稅義務人就其應申報課稅之所得額有漏報或短報為限，而不包括納稅義務人列報之扣除額無法認列而遭稅捐機關剔除或核減的情形在內，蓋：

(1) 所得稅法第 110 條第 1 項規定關於逃漏稅之處罰，法律明文以納稅義務人就其應申報課稅之所得額有漏報或短報為要件，依憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律明確性原則之

精神，自不應在法律明文規定之外，任意擴張解釋該規定適用範圍，而謂納稅義務人列報之扣除額經稅捐機關依職權剔除或核減後，即構成所得稅法第 110 條第 1 項規定之逃漏稅行為，而得依該條規定裁處罰鍰。

(2) 納稅義務人列報之扣除額遭稅捐機關剔除或核減，雖當然會影響所得淨額之計算，並導致漏繳應納稅額，惟此究與漏報或短報所得額之行為有間，所得稅法第 110 條第 1 項就納稅義務人列報之扣除額遭稅捐機關剔除或核減，導致漏繳應納稅額乙節，既無明文裁處罰鍰之規定，即不能比附援引適用所得稅法第 110 條第 1 項裁處罰鍰規定而任意侵害人民之財產權。

(3) 何況納稅義務人對於於列報之扣除額是否將遭稅捐機關依何標準剔除或核減，或一無所悉，若因列報扣除額後遭稅捐機關突襲而剔除或核減扣除額，並因而受所得稅法第 110 條第 1 項之處罰，則顯然對人民不公。

3、緩起訴處分，係屬行政罰法第 26 條第 1 項「依刑事法律處罰」之處分，而非同法第 2 項之「不起訴處分」，故人民一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務之規定，而受緩起訴處分後，行政機關不得再予以裁處罰鍰，蓋：

(1) 不起訴處分，以「一、曾經判決確定者。二、時效已完成者。三、曾經大赦者。四、犯罪後之法律已廢止其刑罰者。五、告訴或請求乃論之罪，其告訴或請求已經撤回或已逾告訴期間者。六、被告死亡者。七、法院對於被告無審判權者。八、行為不罰者。九、法律應免除其刑者。一〇、犯罪嫌疑不足者。」及「刑事訴訟法第 376 條所規定之案件，檢察官

參酌刑法第 57 條所列事項，認為以不起訴為適當者」為對象（刑事訴訟法第 252 條、253 條參照），而緩起訴處分則以「被告所犯為死刑、無期徒刑或最輕本刑三年以上有期徒刑以外之罪，檢察官參酌刑法第 57 條所列事項及公共利益之維護，認以緩起訴為適當者」為對象（刑事訴訟法第 253-1 條參照），且檢察官為緩起訴處分者，得命被告於一定期間內遵守或履行下列各款事項：「一、向被害人道歉。二、立悔過書。三、向被害人支付相當數額之財產或非財產上之損害賠償。四、向公庫或該管檢察署指定之公益團體、地方自治團體支付一定之金額。五、向該管檢察署指定之政府機關、政府機構、行政法人、社區或其他符合公益目的之機構或團體提供 40 小時以上 240 小時以下之義務勞務。六、完成戒癮治療、精神治療、心理輔導或其他適當之處遇措施。七、保護被害人安全之必要命令。八、預防再犯所為之必要命令。」（刑事訴訟法第 253-2 條參照），故就對象及條件而言，緩起訴處分顯不等同於不起訴處分，不得謂緩起訴處分即為不起訴處分。

- (2) 所謂「緩起訴處分」是指雖然合乎起訴要件及門檻，惟檢察官基於便宜原則的考量（尤是一般預防與特別預防之目的），課予被告一定的負擔或指示後，予以暫緩起訴之裁量處分。緩起訴就其效果言，類似不起訴處分，但是，若被告並未遵守其負擔或指示者，或符合一定法定要件者，檢察官得撤銷該處分，其後該案件因已達起訴門檻之足認被告有犯罪嫌疑，原則上應提起公訴，就此而言，可謂「附條件的暫緩起訴處分」。而依據刑事訴訟法第 253 條之 2，檢察官為緩起

訴處分者，得命被告於一定期間內遵守或履行各款負擔，這其中不論是「回復損害性質」（向被害人道歉；立悔過書；向被害人支付相當數額之財產或非財產上之損害賠償；或實務上常見之向公庫或指定之公益團體、地方自治團體支付一定之金額等）、「社區服務性質」（向指定之公益團體、地方自治團體或社區提供40小時以上240小時以下之義務勞務），或「保護觀察性質」（完成戒癮治療、精神治療、心理輔導或其他適當之處遇措施；保護被害人安全之必要命令；預防再犯所為之必要命令）等，均屬對於被告課以「負擔」，實質上為「處罰」之性質，性質上既屬行政機關（檢察機關隸屬行政院法務部）之處分，亦屬司法機關（依司法院釋字第392號解釋，檢察機關為廣義司法機關）所為之裁罰，無論如何，對於被告而言，實質上已生處罰之效果，即使檢察官作成緩起訴處分，不為以上任何負擔，仍屬檢察官之裁量權，且因為緩起訴處分必須於猶豫期間屆滿「且」緩起訴未經撤銷者，始生不起訴處分之效力，就被告而言，即便是未附任何負擔之緩起訴處分，被告仍擔負著「等待一定期間經過始得確定」此種一定期間之不利益，對被告之名譽、心理產生相當制約並影響被告之自由等權益之影響，自不能謂對之並無處罰效果。綜上所述，偵查程序中之緩起訴處分、審判程序中之併宣告緩刑裁判等，性質上仍屬對於被告為實質之刑罰，尤其緩起訴處分，絕非行政罰法第26條第2項所定不具刑罰效果之「不起訴處分」所得涵攝。此時行政機關若另行依法為行政裁罰，無異一罪二罰。

(3) 進言之，若將緩起訴處分視同行政罰法第26條第2項之不起

訴處分，被告於履行緩起訴處分所附之負擔，尚須遭行政機關裁罰者，則被告必寧可捨緩起訴處分而不取，轉而於起訴後以向法院認罪之方式，換取緩刑或易科罰金之輕刑判決，既可省去捐助公益捐之負擔，又可免去行政機關之再次處罰。惟如此一來，不僅緩起訴處分的功能大受限制，且無端為人民及法院製造大量案累，顯係一舉三害，要難謂符合緩起訴處分制度之設立意旨。

四、關係文件之名稱及件數：

附件 1：臺北高等行政法院 98 年度訴字第 397 號判決影本 1 件。

附件 2：最高行政法院 98 年度裁字第 2506 號裁定影本 1 件。

五、為此呈請鈞院惠賜解釋憲法，以維聲請人之合法權益為禱。

謹 呈

司法院 公鑒

中華民國 99 年 6 月 28 日

聲請人：黃麗兒