

釋字第七〇五號解釋協同意見書

大法官 羅昌發

依所得稅法第十七條第一項第二款第二目之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」得做為捐贈列舉扣除額；然其總額以「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」。捐贈或捐獻者如為實物，所得稅法並未明定其估定金額之標準或計算方式，亦未具體明確授權主管機關以命令定之。公共設施保留地因使用受限，導致市場價格常遠低於公告地價，甚至造成毫無市場行情或交易機會之情形。民國九十二年之前，常有高所得者以遠低於公告地價之價格向所有人購入公共設施保留地，再將土地捐獻政府，並以公告地價為基礎計算其總額，作為捐贈列舉扣除額之總金額，用以節稅。財政部為避免高所得者利用此種方式節稅，以九十二年六月三日台財稅字第0九二0四五二四六四號令規定：「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。」九十三年五月二十一日台財稅字第0九三0四五一四三二號令重申此旨。九十四年二月十八日台財稅字第0九四0四五000七0號令及九十五年二月十五日台財稅字第0九五0四五0七六八0號令均進一步明確規定：「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。」九十六年二月七日台財稅字第 0 九六 0 四五 0 四八五 0 號令及九十七年一月三十日台財稅字第 0 九七 0 四五一 0 五三 0 號令針對各該年度捐贈公共設施保留地計算列舉扣除金額，亦有相同規定（以上財政部令合稱系爭令）。多數意見認為系爭令與憲法第十九條租稅法律主義不符。本席敬表贊同。然本號解釋理由書有關係爭令是否涉及「租稅構成要件」抑或應屬其他重要租稅事項，容有補充之餘地；且相關機關於依本號解釋意旨制定新規範時，亦不應完全忽視公共設施保留地所有權人之因公益犧牲而無法獲合理補償之困境。爰提出本協同意見書。

一、租稅法律主義再釐清

- (一) 憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」此條一方面設定人民的基本義務，另一方面亦設定國家對人民課徵稅捐時所須遵守的基本規範。亦即國家必須以法律作為基礎，始能對人民課以納稅義務；如法律並無課徵之規定，人民即無納稅之義務；此即憲法「租稅法律主義」之要求。
- (二) 依本院以往解釋，在租稅法律主義之下，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，應就相關租稅構成要件（租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等），以法律或法律授權之行政命令明文規定（釋字第五九七號解釋參照）。
- (三) 本席於本院釋字第七 0 三號解釋所提協同意見書中，曾就某一行政命令究竟是否違反租稅法律主義，因而違反憲法第十九條之規定，歸納各種情形：

1. 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，就租稅構成要件，並未以法律或以法律授權之行政命令明文規定；而係以未經法律授權之行政命令加以規範。此種情形明顯違反租稅法律主義。
2. 某一課稅事項雖未以法律加以規定，然如其事項之性質僅屬技術性或細節性，則由主管機關於其法定職權範圍內，以行政命令加以規範、闡釋或執行法律，並不違反租稅法律主義（本院釋字第六二二號、第六五七號、第六六〇號、第六八五號、第六九三號、第七〇〇號解釋參照）。本席認為，某一事項究竟是否屬於技術性或細節性，認定標準不宜過於寬鬆，以免造成漏洞；且縱屬技術性或細節性事項，仍非謂行政機關得以恣意訂定其內容。
3. 某一租稅事項雖有法律規定，然法律所規定之租稅要件欠缺明確性（未達於基本的或必要的明確程度（necessary degree of certainty）；見本席於釋字第六九七號解釋所提出之不同意見書）時，將造成執法者有恣意解釋之空間，亦應認為屬違反租稅法律主義之情形。
4. 某一事項雖有法律規定，但依照該法律規定所訂定發布之行政命令或函釋，其內容對法律規定有誤會或曲解，因而直接或間接違背法律規定時，亦應認為屬違背租稅法律主義之情形。此種情形，涉及法律應如何予以適當的解釋，而不至於超越法律所規範的意旨。

二、系爭令非關「租稅構成要件」，但亦非「技術性與細節性規定」

- (一) 系爭令係直接規定捐獻公共設施保留地時，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之百分之十六計算。此種規定方式，並非屬個案稅額之事實認定，而屬通案性規定之行政規則。由於其並非規定列舉扣除額之額度，而係規定列舉扣除額之計算與認定方式，故並非直接屬於租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等事項所為之規定，而不直接屬於前述第一種「就租稅構成要件，未以法律或以法律授權之行政命令明文規定」之情形。
- (二) 另按所謂技術性或細節性之事項，顯然不應包括直接影響人民權利義務關係之事項（本席於本院釋字第六九七號所提不同意見書參見）。然系爭令係就捐獻公共設施保留地之綜合所得稅捐贈列舉扣除金額，直接規定依土地公告現值之百分之十六計算及認定。在系爭令之下，納稅義務人不論取得土地所實際花費的成本如何，均須以公告現值之百分之十六計算並認定，則其繳納所得稅之額度將直接受影響。故其亦非屬技術層面之估價與認定程序。系爭令之內容，顯非屬技術性或細節性事項之規定。
- (三) 由於系爭令並非第一種情形（租稅構成要件必須以法律定之）與第二種情形（技術性與細節性事項得以行政命令定之）的其中一種，而係介於兩者之間，本院解釋傳統之二分法，應有重新釐清之必要。本席認

為，解釋上應擴大第一種情形之範圍，使其除包括租稅構成要件必須以法律或法律授權之行政命令定之之外，如屬其他直接影響人民租稅權利義務關係之實質且重要之事項，縱非租稅構成要件，亦應歸入第一種情形，並因而要求以法律或法律授權之命令定之。

- (四) 本席同意多數意見有關百分之十六等計算之規定，涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，非僅屬執行所得稅法規定之技術性或細節性規範，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律授權之命令定之。惜多數意見仍僅區分「租稅構成要件事項應以法律（或法律授權之命令）定之」與「技術性與細節性事項則得以命令定之」，而未能就非屬構成要件且非屬技術性與細節性之實質且重要之事項，明示應如何於兩者之間認定其歸屬（參見本號解釋理由書第一段）。

三、系爭令與所得稅法第十三條並無直接關係

- (一) 多數意見引所得稅法第十三條所規定「個人綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之」；並參照行政程序法第一百五十九條所規定，上級機關為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實及行使裁量權，而訂頒解釋性規定及裁量基準，性質上屬行政規則。且以行政規則僅得就執行法律之技術性及細節性之次要事項為規範（見本號解釋理由書第三段）。
- (二) 然查系爭令係針對首揭所得稅法第十七條第一項第二款第二目之 1 所規定「對政府之捐獻」，於實物捐贈

時，應如何認定及計算捐贈列舉扣除金額，所為之規定。系爭令應與本號解釋理由書第三段所引所得稅法第十三條有關個人綜合所得稅之基本計徵原則，無直接關聯。

(三) 有關係爭令性質上屬行政規則之部分：

1. 系爭令確為上級機關為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實及行使裁量權，而訂頒解釋性規定及裁量基準，性質上確屬「行政規則」。故系爭令所規定以百分之十六計算捐贈列舉扣除金額，並非針對「個案」所為之事實認定，應屬明確。系爭令得作為違憲審查客體，並無問題。
2. 系爭令性質上雖為行政規則，而非法規命令，然其違反憲法之理由，與其性質究屬行政規則或法規命令，並無直接關聯。系爭令之違憲疑義係來自於其違背憲法第十九條之租稅法律主義。亦即，只要屬租稅構成要件或直接影響人民租稅權利義務關係之重要事項，依租稅法律主義，均應以法律或法律授權之命令（包括行政規則及法規命令）為之。反面言之，如有法律明確授權，則不論其為行政規則或法規命令，均無違反租稅法律主義之虞。本號解釋理由書第三段參照行政程序法第一百五十九條對行政規則之界定，並以之推論其僅得就執行法律之技術性與細節性之次要事項為規範，似係以此為認定系爭令違憲之理由。此與本號解釋理由書第一段所引租稅法律主義作為系爭令違憲依據之意旨尚有扞格。

四、租稅法律的政策功能

- (一) 立法者於制定租稅法律時，除租稅的財政考量外，亦常賦予諸多政策功能；例如以租稅措施誘導投資或研發、協助弱勢、獎勵公益等。所得稅法第十七條第一項第二款第二目之 1 之規定，顯在利用捐贈列舉扣除額之租稅措施，鼓勵納稅義務人從事公益。租稅政策之良窳、其究應帶有如何的政策功能、特定租稅規定是否足以達成其原定之政策目標等，屬主管機關之抉擇，並由其負責成敗。釋憲機關對此並無置喙餘地。然釋憲機關就租稅法規所產生對人民憲法上權利保障之影響，應有義務為適當之提醒。
- (二) 在系爭令發布之前，實務上產生如前所述之部分高所得者以遠低於公告地價之價格向所有權人購入公共設施保留地，再將土地捐獻予政府；並以公告地價為基礎計算其總額，作為捐贈列舉扣除額之總金額，用以節稅。此種節稅方式對國家稅收產生一定的負面影響；部分高所得者也因而被質疑避稅；且主管機關容許以公告地價做為認定列舉扣除額之總金額，亦被質疑違反租稅公平性。然此種捐地節稅作法，卻也產生部分正面意義；使因遭劃定為公共設施保留地（包括既成道路）之所有權人，於其土地成為幾無市場價值而無法變現或利用之後，並在國家尚無法依本院釋字第三三六號、第四 0 0 號及第四四 0 號解釋所揭原則辦理徵收並給予合理補償之前，得以將其土地出售予有意捐地之納稅義務人，換取一定對價。如由土地交易價格遠低於公告地價的角度言，土地所有權人似遭「剝削」；然如由其得以藉此換取一定程度對價，以

脫離土地無法利用之困境而言，未嘗非解決其困境之方法之一。又購地捐贈的做法雖規避國家租稅，然由國家本應編列預算徵收公共設施保留地，卻因財政困難而遲遲無法履行對人民財產權維護義務之角度而言，由第三人購地捐獻予政府，而允其扣除所得以減除稅捐之方式，不無由民間協助國家履行其義務之意義。

- (三) 本席雖贊同財政部阻止不合租稅公平性的避稅行為，但「捐地節(避)稅」亦係因國家對公共設施保留地所有權人未能履行徵收與補償義務所衍生。故本席期待立法者及主管機關未來所採行之立法與措施，在符合本號解釋意旨之前提下，不單純本於防堵「捐地節稅(避)稅」之單一思考層面；而應同時著重利用租稅政策，使因公益而受特別犧牲的公共設施保留地所有權人，因土地得以交易而獲相當補償，以協助國家履行義務。