

司法院新聞稿

司法院大法官於一〇一年十一月二十一日舉行之第一三九六次會議中，就王〇宏等二十三人分別為綜合所得稅事件，認臺中高等行政法院九十五年度訴字第四四一號等二十九件確定終局判決，所適用之財政部中華民國九十二年六月三日台財稅字第〇九二〇四五二四六四號、九十三年五月二十一日台財稅字第〇九三〇四五一四三二號、九十四年二月十八日台財稅字第〇九四〇四五〇〇〇七〇號、九十五年二月十五日台財稅字第〇九五〇四五〇七六八〇號、九十六年二月七日台財稅字第〇九六〇四五〇四八五〇號及九十七年一月三十日台財稅字第〇九七〇四五—〇五三〇號令，有牴觸憲法第七條、第十五條、第十九條及第二十三條之疑義，聲請解釋案，作成釋字第七〇五號解釋【捐贈土地申報列舉扣除額金額認定標準案】。

解釋文

財政部中華民國九十二年六月三日、九十三年五月二十一日、九十四年二月十八日、九十五年二月十五日、九十六年二月七日、九十七年一月三十日發布之台財稅字第〇九二〇四五二四六四號、第〇九三〇四五一四三二號、第〇九四〇四五〇〇〇七〇號、第〇九五〇四五〇七六八〇號、第〇九六〇四五〇四八五〇號、第〇九七〇四五—〇五三〇號令，所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算部分，與憲法第十九條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用。

解釋理由書

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、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租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（本院釋字第六五〇號、第六五七號解釋參照）。

所得稅法第十七條第一項第二款第二目之1固就捐贈之列舉扣除額規定：「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。」惟所捐贈者若為實物，例如土地，究應以何標準計算認列減除之扣除額度，所得稅法未有明文，亦未具體明確授權主管機關以命令定之。財政部中華民國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：「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。」九十三年五月二十一日台財稅字第0九三0四五二四三二號令：「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，依本部九十二年六月三日台財稅字第0920452464號令第3點規定之標準認定之。」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，均以：「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 號令分項說明，意旨相同。以上六令（下併稱系爭令），就個人捐贈土地如何計算列舉扣除金額，上述九十二年、九十三年令僅概括規定由稽徵機關依財政部核定之標準認定，九十四年令進而確定認定標準，九十五年、九十六年及九十七年令則採取與九十四年令相同之認定標準。

所得稅法第十三條規定：「個人之綜合所得稅，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。」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，而訂頒之解釋性規定及裁量基準，性質上屬行政規則（行政程序法第一百五十九條參照），其僅得就執行法律之細節性、技術性之次要事項為必要之規範。系爭令針對所捐獻之土地原係購入但未能提示土地取得成本確實證據，或原係受贈或繼承取得者，如何依前揭所得稅法第十七條第一項第二款第二目之 1 規定認列所得稅減除之扣除額，所為之補充規定。惟其所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算，皆涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅法規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之。是系爭令上開釋示部分與憲法第十九條租稅法律主義不符，均應自本解釋

公布之日起不予援用。

該次會議由司法院院長賴大法官浩敏擔任主席，大法官蘇永欽、林錫堯、池啟明、李震山、蔡清遊、黃茂榮、陳敏、葉百修、陳春生、陳新民、陳碧玉、黃璽君、羅昌發、湯德宗出席，秘書長林錦芳列席。會中通過之解釋文、解釋理由書，與李大法官震山、黃大法官茂榮、羅大法官昌發分別提出之協同意見書，蘇大法官永欽、林大法官錫堯、陳大法官新民分別提出之不同意見書，陳大法官敏提出、黃大法官璽君加入之不同意見書，均經司法院以院令公布。

- 附（一）李大法官震山提出之協同意見書。
- （二）黃大法官茂榮提出之協同意見書。
- （三）羅大法官昌發提出之協同意見書。
- （四）蘇大法官永欽提出之不同意見書。
- （五）林大法官錫堯提出之不同意見書。
- （六）陳大法官敏提出、黃大法官璽君加入之不同意見書。
- （七）陳大法官新民提出之不同意見書。
- （八）王 0 宏等二十三人分別聲請案之事實摘要。

第 705 號解釋事實摘要

本件係聲請人王 0 宏等 23 人分別提起共 29 件聲請案併案審理。聲請人等為結算申報綜合所得稅，分別以「購入」、「繼承」或「受贈」所取得之公共設施保留地或既成道路等用地，對政府捐獻而列報捐贈列舉扣除額。稽徵機關依財政部(1)92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令、(2)93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號令、(3)94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令、(4)95 年 2 月 15 日台財稅字第 09504507680 號令、(5)96 年 2 月 7 日台財稅字第 09604504850 號令、(6)97 年 1 月 30 日台財稅字第 09704510530 號令，核定僅能減除公告土地現值之 16% (其中有 5 件因地方檢察署通報而重行核定，由原 16%更改為 14%、20%、30%不等)。

聲請人等分別表示不服，咸認系爭令已增加法律所無之限制，有違租稅法律主義而違憲之疑義，而聲請解釋。本院大法官先後受理後，以各聲請人主張違憲之標的相同，乃予合併審理。