

釋字第七〇五號解釋 不同意見書

大法官 陳 敏 提出
大法官 黃璽君 加入

本號解釋多數意見，不察憲法權力分立之司法界限，亦不問所得稅法之法理原則，率然認定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〇九七〇四五一〇五三〇號令（下併稱系爭解釋令）違反租稅法律主義，並宣告不再援用，本席難以認同，爰為本不同意見書如次：

一、 本聲請案之緣起

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。」（下稱所得稅法捐贈扣除額規定）對納稅義務人捐贈土地價值應如何認定，該法並無規定。財政部乃以系爭解釋令釋示，個人捐贈之土地如為購入，且提出土地取得成本確實證據者，得核實減除綜合所得稅捐贈列舉扣除額；

如為購入，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，除非屬公設保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見，專案報該部核定者外，依土地公告現值百分之十六計算。聲請人等以土地捐贈多處地方政府，於申報個人綜合所得稅時，未提出土地取得成本確實證據，逕依公告現值扣除捐贈免稅額，遭各主管國稅局依系爭解釋令，改以土地公告現值百分之十六計算補稅，經循序提起復查、訴願及行政訴訟，均遭駁回確定。聲請人認系爭解釋令為違憲，乃聲請司法院大法官解釋。

二、基於憲法權力分立原則，司法院大法官對行政部門解釋函令之違憲審查，應有節度

1、解釋函令既非法規命令，亦非職權命令

依憲法之法律保留原則，人民之自由權利於必要時，始得以法律限制之。由全民定期直接改選之立法機關，代表最新民意於國會殿堂，制定各種法律，包括限制人民自由權利之法律，以供行政部門執行。因立法不能鉅細靡遺，乃有授權行政部門制定法規命令之制度。此外，行政部門雖無法律之授權，亦仍得基於職權，就技術性、細節性事項以職權命令為規定，如未逾越法律相關規定，亦未加重人民負擔，亦與憲法之法律保留無違¹。惟法規命令及職權命令皆應依中央

¹ 有關稅法部分，例如司法院釋字第 438 號解釋。有關一般法律領域部分，例如司法院釋字第 443 號解釋解釋理由書第 1 段。

法規標準法第 7 條規定送立法院，確保立法院得依立法院職權行使法第 60 條以下規定，行使對命令之審查權。

至若在行政內部，「上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定」，則為行政規則。行政規則之性質為行政內部法，僅拘束行政內部之下級機關或屬官，故應下達而無須送立法院。惟行政規則中「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」（行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款參照），可經由實務運作而間接對外，對人民發生影響，而應登載於政府公報發布之（行政程序法第 160 條第 2 項參照），以保障人民知之權利。財政部對各級稽徵機關所為租稅法規之釋示，依其文號為函或令之不同，可分別稱為「解釋函」或「解釋令」，或併稱「解釋函令」，性質上相當於行政規則，並非法規命令，亦不屬職權命令，除拘束各級稽徵機關外，不拘束納稅義務人及行政法院。系爭解釋令即為認定事實之解釋函令。

2、對認定事實之解釋函令為違憲審查應節制及審慎

解釋函令原非司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱之法律或命令，惟如經確定終局判決所引用，自司法院釋字第 137 號解釋以還，認亦具有命令之性質，得據以聲請解釋。然解釋函令終非外部法規範。司法院就解釋函令

為違憲審查時，基於司法權與行政權之分立，自應有所節制。

解釋函令依其本質，除用以統一解釋法規、認定事實、行使裁量權外，原不可用以承載相關法規外之政策目的。不負擔政策成敗責任之司法院大法官，尤不宜自定政策目的，作為審查之考量事項。況課稅事實及課稅財產價值之認定，有應遵循之客觀事物法則，更不容妄加指摘。

租稅行政為大量行政，與課稅有關之財產，其種類不知凡幾。縱為同一財產標的，其價值應如何合理估算，在各種稅目亦不盡相同²。除就極重要之情形，由立法者以法律自行規定或授權制定法規命令外，世界各國亦莫不容許行政部門發布有關財產估價之行政規則，以減輕稽徵機關個案鑑價之負擔，並統一事實之認定³。審理稅務爭訟之行政法院，對有關估定財產價值之專業知識，原不及主管機關，又無暇逐案鑑定，如估算財產價值之行政規則，其內容大體可接受，又

² 例如，對房屋依房屋現值課徵房屋稅，而房屋現值依房屋標準價格計算之。就相同之房屋現值，可調整稅率結構，以獲得不同之租稅負擔。現行之契稅，係就契價適用稅率徵收之，而契價亦以標準價格為準（契稅條例第 2 條以下、第 13 條參照）。買賣契稅之稅率，民國 88 年 1 月 27 日修正前為 7.5%，修正後迄今皆為 6%，相同之房屋標準價格，適用不同之稅率，即產生不同之租稅負擔。故房屋現值或房屋標準價格與一般交易價格是否相當，就房屋稅或契稅之課徵而言，與租稅公平無必然之關聯。惟在遺產稅及贈與稅，遺產及贈與財產價值之計算，原以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準，在房屋則以評定價格為市價（遺產及贈與稅法第 10 條參照）。故遺產或贈與財產，因屬房屋或動產之不同，縱然其一般交易價格之金額相同，一者依低於一般交易價格之標準價格課徵，另一者則依一般交易價格課徵，即產生不公平之租稅負擔。

³ 以德國為例，德國每年新發布行政規則約 2 千則，同時併存者約 2 萬則。其中有涉及行政機關內部組織或作業流程者，亦有關於法規之解釋、裁量之行使及事實之調查者。調查事實之行政規則中，包括推估準則、估價標準、類型化規定及簡化規定。參照：Tipke/Lang, Steuerrecht, 20 Aufl., Köln 2010, § 5 Rdnr. 23 f.

無顯不正確之情事，自可援用。職司釋憲之司法院大法官，有關各種財產如何估價之專業知識，更遠不及行政法院，對經行政法院審酌並無違法、違憲疑慮之行政規則，除基於權力分立原則，應謙抑自持以尊重行政外，在司法體系內部，基於釋憲機關與審判機關之任務區分，對行政法院之認事用法，亦應尊重。本號解釋多數意見，未經審慎思辯，未能指摘系爭解釋令有何實質之違誤或瑕疵，徒執租稅法律主義之空泛語言，貿然認定為違憲，並宣告應不再援用，不僅無濟於個案⁴，更滋生財政部不得發布有關估算財產價值解釋函令之錯誤訊息⁵，實非可取。

三、司法院就稅法解釋函令為違憲審查，亦應探究相關稅法之立法意旨

1、就稅法解釋函令為違憲審查，不得無視稅法原理原則

長期以來，司法院就稅法解釋函令為違憲審查時，類皆表示，主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，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。釋憲機關就解釋函令為違憲審查，理應依循相同之法理，而非傲立雲端，自居憲法高度，即可凌空蹈虛，無視權力分立之憲法界限及各稅法規定之立法意旨，以泛泛之詞，輕率斷言為違憲。

⁴ 詳見後文「四、1」之說明。

⁵ 詳見後文「四、2」之說明。

2、稅法解釋函令不得妄自填充政策目的

所得稅法捐贈扣除額規定，全無經由有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，以取得特定財產（例如土地、房屋、車輛）或濟助特定人之立法意旨。故有關捐贈財產價值之認定，應不論財產之種類，依循相同之稅法原理為之。

捐贈之財產如為金錢以外實物，除法律別有規定外，在事理上，其捐贈扣除額應以該財產之市價，亦即一般交易價格為準⁶。若其不然，捐贈人無論基於如何之原因，以遠高於一般交易價格之顯不相當價格取得財產，於捐贈政府後，亦皆可全額列舉扣除，享有租稅優惠之利益，即非合理⁷。

3、捐贈道路用地亦應依市價計算捐贈扣除額

本號解釋原因案件捐贈道路用地之價值，因當事人未提出取得價格確實證據，經主管國稅局依系爭解釋令按土地公告現值百分之十六計算補稅。此土地公告現值百分之十六之計算，係以既成道路用地，在市場之交易價格認定之⁸。至於原土地所有權人因公益犧牲未獲政府徵收補償，其土地市價

⁶ 在德國，依其所得稅法第 10b 條第 3 項第 3 句規定，捐贈財產之價值，依一般價值 (gemeiner Wert) 定之。所謂之一般價值，依評價法 (Bewertungsgesetz) 第 9 條第 2 項規定，係指經濟財產如為出售取得時，依其狀況，考量各種影響價格情形之通常交易價格定之，但異常或個人之因素則不予考慮。

⁷ 例如，在藝術品拍賣市場，以 1 億元購入名畫一幅。事後經鑑定為贗品，市價為 10 萬元。如以該畫捐贈政府文教機構，其捐贈金額應為 10 萬元，而非 1 億元。

⁸ 依財政部 99 年 6 月 25 日台財稅字第 09900217480 號函，系爭解釋令所稱「依土地公告現值之 16%」，係由該部各地區國稅局調查蒐集當年度轄內公共設施保留地之交易市場行情，報經該部開會研商擬訂。基於公共設施保留地之用途已受拘限，此一標準與公平市價相當。

因公負擔貶低，固為政府亟應籌措財源依法辦理徵收之任務，惟非為適用所得稅捐贈扣除額規定時所應考量之事項。

捐贈道路用地者，類皆為年所得 409 萬元以上，應適用最高邊際稅率百分之四十（所得稅法第 5 條第 2 項第 5 款參照）。不容其以低價取得土地，高價列報捐贈扣除額，套取鉅額租稅優惠，違反租稅公平。如以捐贈公告現值 3 千萬道路用地為例，其取得市價為 480 萬元（土地公告現值百分之十六），以 480 萬元申報捐贈扣除額，可減少之所得稅負擔為 172 萬元。如依公告現值 3 千萬元計算捐贈扣除額，可減少之所得稅負擔為 1200 萬元。所形成之不合理現象至於明顯。

4、司法院大法官不得徒託空泛之租稅法律主義論斷認定事實之稅法解釋函令為違憲

依一般交易價格計算捐贈財產價值，為事理之當然。在各別捐贈事件中，就各種捐贈財產之價值，捐贈人如提出確實證據，稽徵機關固可核實准其扣除。捐贈人如不願或不能提出，則稽徵機關勢難一一辦理鑑定，而有賴財政部以解釋函令揭示認定之標準⁹。此類之標準為數極多，納稅義務人認有不妥而於行政訴訟中予以指摘，亦受行政法院之審查。對事實之認定或財產價值之計算，如限制財政部發布有關之解

⁹ 例如，如捐贈教科書之案件甚多，其捐贈價格，究應為印刷成本價、定價、定價一般折扣價，法律並無規定，即有賴財政部以解釋函令揭示各國稅局統一之認定標準。

釋函令，認須由法律直接規定或授權以法規命令定之，立法時已預見者，亦僅能規定「有關 xx 財產價值之認定標準，由財政部定之」，流於形式主義。若謂如無此授權，財政部依職權發布解釋函令，即違反租稅法律主義，為憲法所不許，於納稅義務人聲請解釋憲法時，亦不問該認定標準之內容是否不合理，一概認定為違憲，並宣告不再援用。如此不僅嚴重侵犯行政權，且干預行政法院認事用法之權限，無論由權力分立之憲法原則或司法權內部分工觀之，皆非妥當。

昔日司法院大法官就稅法解釋函令所為之違憲審查，猶能體認權力分立之憲法原則，以解釋函令有無增加人民法律所無之租稅負擔或優惠限制為準據，論斷解釋函令是否違反租稅法律主義。本號解釋徒以系爭解釋令「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規定之技細節性或技術性事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之」為由，即貿然宣告為違反租稅法律主義。惟所有之法律適用皆須認定事實及解釋法律。稅法解釋函令即在於減輕及統一各級稽徵機關認定事實及解釋法律，無不「涉及稅基之計算標準」。本號解釋輕率以此一莫須有之罪名，宣告實質內容尚無不妥之系爭解釋令違反租稅法律主義，無異否定行政機關發布解釋函令之權限，誠不知其可也。

四、本號解釋之後果

本號解釋無論就原因案件或就解釋函令制度而言，皆徒

滋紛擾而無積極建樹：

1、 原因案件之稅負不能改變

行政訴訟法第 273 條第 2 項規定：「確定終局判決所適用之法律或命令，經司法院大法官依當事人之聲請解釋為牴觸憲法者，其聲請人亦得提起再審之訴。」據系爭解釋令而聲請釋憲之原因案件，雖得依本條規定提起再審之訴。惟所得稅法對捐贈財產之價值應如何計算並無規定，當事人既不願或不能提出原取得價值之證明文件，系爭解釋令依土地公告現值百分之十六計算之標準，又遭本號解釋宣告與租稅法律主義有違，不再援用，行政法院即須分就各案調查各筆捐贈土地捐贈年度之市價，再據為審判。其查得之市價高於土地公告現值百分之十六之再審案件，固可獲得減輕稅負之改判利益。惟道路用地之市價通常皆低於土地公告現值百分之十六，依市價改判之結果，本應增加應納稅額，依行政訴訟法第 195 條第 2 項禁止不利變更之規定，乃應維持原判決。當事人及行政法院忙碌一場，回歸原點。

2、 認定事實之解釋函令制度不受影響

解釋函令為稽徵實務所不可少，且為憲法權力分立原則所許可之制度。本號解釋雖無端宣告系爭解釋令為違憲，而不再援用，原不足為訓，並不影響財政部依需要發布解釋函令，以協助各級稽徵機關認定事實或解釋法律之固有行政權

限。短時間內雖可能引發徒以涉及稅基計算標準，有違租稅法律主義為由之聲請解釋案件，但此一背離法理及事理之違憲審查態度，料將無以為繼。