

釋字第七〇五號解釋協同意見書

大法官 李震山

所得稅法第十七條第一項第二款第二目之一就捐贈（獻）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（獻）者若為土地，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。財政部先後以六號內容相互依存且交疊之令¹（下併稱系爭令）表示：「以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金額；如為購入但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，依土地公告現值之百分之十六計算。」

多數意見認為系爭令內容中之認定標準，攸關列舉扣除額得認列之額度，係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，並非僅屬執行首揭所得稅法規定之細節性或技術性次要事項，故應以法律或法律具體明確授權之命令定之，始符合租稅法律主義。基於維護權力分立相互制衡原則，以防杜行政便宜行事之弊，並達成保障人權目的之憲法核心價值，本席贊同多數意見。而本意

¹ 詳見本件解釋理由書第2段。就個人捐贈土地如何計算列舉扣除金額，6令中的前2令僅概括自我授權：「由稽徵機關依財政部核定之標準認定」，再以第3令為如下認定標準：「其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之百分十六計算。」第4令至第6令則僅年度不同而採取與第3令相同認定標準。

見書即僅在補充說明，系爭令內容產生的根本背景及其具有憲法原則重要性的理由，以供參考。

壹、在非公義前提下所追求的「核實課稅」或「租稅公平」，充其量只是選擇性或切割性的平等，將之置於體系正義下觀照，即可顯現其扭曲的樣貌

本件解釋共涉及二十九件聲請解釋案，該等原因案件所捐獻予政府的土地，大多屬「公共設施保留地」或「既成道路」，²對此項事實，只要稍有憲法問題意識者，就可理性地判斷問題的癥結與真相，應與眾所皆知的「土地因公益已形成特別犧牲，國家應儘速取得並予以補償卻長期怠於踐行取得義務」所衍生具有高度憲法原則重要性問題有密切關係，而系爭令中之「計算標準」就是該重要內容的關鍵要素。更重要的是，「捐地節稅」的各聲請個案與未聲請的類似或平行爭議案件，只不過是問題冰山一角的表象而已，規範違憲審查之觸角，若不能及於隱沒水中的「土地特別犧牲補償」問題的整體與根本，進而欲以「司法自抑」的說詞試圖隱蔽問題的真相，將憲法問題隱化為「事實認定」、「裁判見解」等單純的法律適用與解釋問題，使「釋憲」變調為單純的「法律詮釋」，就違憲審查兼具解決規範制度性問題的立場而

² 以裁判書為據，29件聲請解釋之原因案件，聲請人捐獻予政府之土地性質，除7件由裁判書之內容較無法得知外，3件屬公共設施保留地（包括：最高行政法院99年度判字第8號判決、臺中高等行政法院95年度訴字第441號判決、高雄高等行政法院96年度簡字第21號簡易判決），1件兼含公共設施保留地及既成道路（臺北高等行政法院96年度訴字第3231號判決），餘18件均屬既成道路、道路或巷道用地（包括：最高行政法院99年度判字第368號、第371號、第414號、第418號、第457號、第489號、第524號、100年度判字第155號、第1189號、101年度判字第166號判決；臺北高等行政法院96年度訴字第2875號、97年度訴字第1852號判決；臺中高等行政法院97年度訴字第5號、第30號、第158號、98年度訴字第165號、100年度訴字第86號、101年度訴字第79號判決）。所捐獻土地性質可稽之22件中，公告土地現值，公共設施保留地之3件共為新臺幣（下同）37,177,568元，兼含公共設施保留地及既成道路之1件為20,167,532元，餘18件則共為240,742,718元，共捐獻11筆公共設施保留地，107筆既成道路、道路或巷道用地。

言，除有可訾議之處外，顯已喪失應有感人的義理與格調。³

系爭令固有意依「核實課稅」及「賦稅公平」之精神，樹立遏止所謂富人捐地不當節稅中「為富不仁」歪風的正義形象，頗能引起廣大社會的共鳴。⁴但憲法體系思維一貫的整全性 (integrity, Integrität) 思考，是違憲審查的基本前提，若「核實課稅」的「實」只是「虛象」，縱然高舉「租稅公平」的大纛，只是採取選擇性、切割性的方法，徒然紊亂體系正義。除無助於維持整體憲政秩序或保障人民基本權利，亦無法使系爭令自外於整體問題病灶惡性循環。國家若藉由規範分工選擇之機巧，有意或無意地掩飾本身長期未積極取得因公益而特別犧牲土地所衍生的問題，淡化國家怠於作為而有違「土地正義」的事實，甚至藉此轉化、簡化、異化問題焦點，採取「頭痛醫頭，腳痛醫腳」治標而不治本的作法，已促使儘速取得公共設施保留地與既成道路的根本問題積重難返，甚至積非成是淪為沈疴。所幸，本件解釋宣告系爭令違反租稅法律主義之結果，至少還有切斷「惡性循環」的警示意義。

貳、本院釋字第三三六號解釋認為公共設施保留地未設取得期限之規定合憲，將相關問題之解決逐漸引入死胡同

針對國家迄今怠於取得「公共設施保留地」一節，與本院大法官於民國八十三年二月四日所作成的釋字第三三六號解釋脫不了干係。該號解釋針對「公共設施保留地」應否及應有多長取

³ 奧地利籍的作曲家及指揮家馬勒 (Gustav Mahler, 1860-1911) 曾說：「音樂中，最重要的並不在音符裡。」 (Das Wichtigste in der Musik steht nicht in den Noten.) 值得細繹其含義。

⁴ 惟其對與土地相依存而產生依戀情感的人而言，包括因繼承及受贈取得土地之所有權人，應不會由於系爭令標榜抑止所謂「富人」趁虛而入，就可以滿足其素樸的正義感。況且，對於「富人」低價購入土地而減除所得稅列舉扣除額，因此使地主於不但未獲國家徵收補償之外，又另受「富人」剝削，由財產權保護義務功能之角度而言，國家以系爭令能發揮多少作用，頗令人懷疑。

得時限之重大爭議，定調為：「中華民國七十七年七月十五日修正公布之都市計畫法第五十條，對於公共設施保留地未設取得期限之規定，乃在維護都市計畫之整體性，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。」在同號解釋理由中雖簡略提及「應儘速取得」及「特別犧牲應補償」，其是否為部分釋憲者憲法專業良知上不安訊息的表露，不得而知，縱然是，也只是口惠而無實益。於該號解釋，釋憲者為體恤行政權，將財政考量列為「主論」，將本應作為違憲審查依據之「特別犧牲補償」的憲法法理，附帶一提的置於「傍論」，致人民本於憲法基本權利所應伴隨的主觀「給付請求權」(Grundrechte als Leistungsrechte)，又陷於受所謂「反射利益」、「行政裁量權」侵蝕狀況中，甚至異化為單純希望的所謂「期待權」(Anwartschaftsrecht) 層次，該號解釋已成為主管機關於相關土地在依都市計畫利用前，無須取得土地的「護身符」。前述模糊的「期待權」定位，將對關係人財產權造成實質且重大的侵害，且使該財產權保障淪入不可期待且不能忍受的深淵。

系爭令之所以逕將「受贈或繼承取得之公共設施保留地」之綜合所得稅捐贈列舉扣除金額，完全排除其「有情形特殊而得經稽徵機關研析具體意見專案報請財政部核定」之可能性，而一律依土地公告現值之百分之十六計算，就是理直氣壯地以該號解釋為「擋箭牌」的當然結果，國家就相關人民將生命寄託於土地的感情，冷漠且無感以對，該號解釋使相關問題的解決逐漸走入死胡同，影響既深且遠，並非沒有檢討的空間。而該號解釋與系爭令血脈相連，本件解釋卻刻意對之隻字不提，既不能力挽狂瀾，又不願誠實面對真相，無異默認「將錯就錯」的走向，喪失內省

的機制與機會。

參、國家財政拮据問題固然不容忽視，但國家財源之運用不患寡而患不均，應優先用於追求公平正義的事務上，不能任令「既成道路」取得牛步化到積重難返的地步

就國家怠於取得「既成道路」部分，本院釋字第四〇〇號解釋由保障人民財產權的立場有如下嚴正的聲明：「既成道路符合一定要件而成立公用地役關係者，其所有權人對土地既已無從自由使用收益，形成因公益而特別犧牲其財產上之利益，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，不能對上述道路全面徵收補償，有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償。」進而指出：「以其他方法彌補其損失，諸如發行分期補償之債券、採取使用者收費制度、抵稅或以公有土地抵償等以代替金錢給付。」該號解釋除將釋字第三三六號解釋前述的「傍論」，正確擺在「主論」的位置之上，並提及與本件解釋有關的「抵稅」事宜，隨後並有多號解釋繼續闡揚相類似的解釋意旨，⁵似有撥亂反正之勢，但仍難敵相關機關的掣肘。

首先，主管機關因怠於作為應負法律責任的心防，包括依國家賠償法第二條第二項後段規定之行政不作為國家賠償責任，早已因釋字第三三六號解釋而卸除大半。其次，各級行政法院對土地徵收補償爭議事件，向來認為釋字第四〇〇號解釋無法直接作

⁵ 司法院大法官釋字第 440 號解釋跟進：「人民之財產權應予保障，憲法第十五條設有明文。國家機關依法行使公權力致人民之財產遭受損失，若逾其社會責任所應忍受之範圍，形成個人之特別犧牲者，國家應予合理補償。主管機關對於既成道路或都市計畫道路用地，在依法徵收或價購以前埋設地下設施物妨礙土地權利人對其權利之行使，致生損失，形成其個人特別之犧牲，自應享有受相當補償之權利。」（釋字第 425 號、第 516 號及第 652 號解釋參照）。

為人民請求權之依據，人民須有授權徵收的法律，且法律本身應就徵收補償的方式與範圍加以規範的見解，⁶片面解讀釋憲意旨。其三，立法院迫於民怨，確曾提出相關立法草案，皆因故未通過立法，⁷形成實質的立法懈怠，使主管機關有如吃下定心丸。最後，主管機關再以財政困窘為由，強化其繼續延緩取得該等土地之正

⁶ 其所持之見解大致為：「惟公法上損失補償之原因，可大別為土地徵收及特別犧牲二類，前者係指國家因公共事業之需要，對人民受憲法保障之財產權，經由法定程序予以剝奪之謂，後者則指人民因公益而特別犧牲其財產上之利益，但不論土地徵收或特別犧牲，『補償義務須有法規之依據始得請求』，乃為二者之共同成立要件，詳言之，公用徵收不僅徵收之要件應由法律明確規定，財產權人應獲得之合理補償，亦需同時以法律訂定（此稱為徵收補償結合條款），始得據以請求，至於造成特別犧牲之公權力行為，同須有法規之依據始得請求補償，此觀都市計畫法有關公共設施保留地長期保留又未徵收未設補償之規定，司法院釋字第三三六號解釋理由書，雖認定國家對此有補償之義務，然對如何檢討修正有關法律俾能滿足利害關係人之補償請求，解釋文仍委諸『立法問題』可資參照。」最高行政法院 95 年度判字第 1944 號判決；臺北高等行政法院 89 年度訴字第 13 號、90 年度訴字第 4981 號、91 年度訴字第 4313 號判決；臺中高等行政法院 94 年度訴字第 57 號；高雄高等行政法院 89 年度訴字第 288 號、90 年度訴字第 1443 號、第 1888 號、91 年度訴字第 315 號、94 年度簡字第 437 號等判決，可供參照。又認為：「釋字第 400 號及第 440 號解釋，有關特別犧牲之應予補償之釋示，僅係為國家立法及施政之指針，人民並不因此享有請求國家為徵收補償處分之請求權。上開解釋既言國家應依『法律』之規定辦理徵收給予補償，揆諸法律保留原則，關於人民權利義務之事項應以法律定之，為中央法規標準法第 5 條第 1 項第 2 款規定所明定，是上開解釋尚不得作為人民主張公法上權利之法律基礎。」最高行政法院 95 年度判字第 611 號、96 年度判字第 479 號、100 年度判字第 797 號判決；臺北高等行政法院 100 年度訴字第 1561 號、第 1650 號；臺中高等行政法院 93 年度訴字第 367 號、101 年度訴字第 42 號判決；高雄高等行政法院 93 年度訴字第 345 號、97 年度訴字第 586 號判決，可供參照。

⁷ 針對既成道路之取得，最早 87 年即有「私有既成道路徵收補償處理條例」草案，共 6 條，規定政府應於 10 年內逐步以徵收取得私有既成道路，補償費以當時公告土地現值加 4 成計算，所需經費由行政院以 10 年為期發行公債籌募之。於 88 年亦有「私有既成道路、公共設施及公立學校用地徵收補償條例」草案，共 10 條，規定徵收取得期限 20 年，補償費以毗鄰非公設保留地一般買賣價格並加計使用補償金計算，所需經費由各級政府以 20 年為期發行公債籌募之；同時並規定得以容積移轉或交換之方式取得既成道路，辦法授權行政院定之。於 89 年亦有「私有土地既成道路徵收補償處理條例」草案，共 18 條，規定於 10 年內取得，補償費計算擇上開 2 草案標準較高者，並得搭發土地債券，所需經費由行政院發行土地債券之無記名公債 10 年籌募之；同時並規定政府得依法令，採取土地重劃、市地重劃、跨區市地重劃、區段徵收、跨區段徵收、都市更新、容積移轉、設定地上權、地役權、租用、公私土地交換等方式，取得既成道路；又特別規定，政府於取得既成道路前，應估定租金分期給付予土地所有權人，額度以該土地公告土地現值一定合理比例定之。上開第 4 屆立法委員所提之 3 草案後併案付委審查，整合後，將草案名稱更為「既成道路處理條例」；取得期限變為 15 年；徵收補償費計算標準，因土地徵收條例已有規定，故而刪除；所需經費刪除籌募年限，規定由各級政府不受公共債務法之限制發行公債為之；徵收前補償之租金更名為補償金；除徵收以外其他取得方式，因僅交換未有法令依據，故只就此授權行政院訂定辦法。最後送請院會審查，但仍不了了之，並未完成立法。上開草案略作調整，第 5 屆立法委員於 91 年又分別有「既成道路處理條例」及「私有既成道路徵收補償處理條例」草案，第 6 屆並以與後者名稱相同內容不同之草案於 94 年提案，但均與第 4 屆所提草案規定大同小異，且皆未完成立法。以上請參《立法院議案關係文書》，院總字第 666 號，委員提案第 2316 號，87 年 10 月 27 日印發；院總字第 666 號，委員提案第 2440 號，88 年 5 月 1 日印發；院總字第 248 號，委員提案第 2670 號，88 年 11 月 11 日印發；院總字第 666 號，委員提案第 2938 號，89 年 4 月 19 日印發；院總字第 666 號，委員提案第 3912 號，91 年 4 月 6 日印發；院總字第 666 號，委員提案第 4273 號，91 年 6 月 1 日印發；院總字第 666 號，委員提案第 6042 號，94 年 4 月 13 日印發。《立法院公報》，第 89 卷第 63 期，頁 367、385、390、397-400、406-09，89 年 11 月 18 日發行。

當性。行政、立法、司法共同築成的堅固高牆，已有效阻絕人民的吶喊與請求，但問題並未解決。

國家財政拮据問題固然不容忽視，但國家財源之運用不患寡而患不均，必須重視社會公平正義的財政資源分配等結構性問題，因為我們已非完全靠犧牲農民與勞工權益、不顧環境生態成本，或單方面設定貿易保護關卡而追求高經濟成長以取得財源的非文明國家。反之，需依賴法治國所本的法安定性、信賴保護以及自由權利保護，去遏止政府對社會資源分配不公的財政紀律行為，作為穩定經濟成長之基礎。未將國家財源優先用於追求公平正義的事務上，而是採能拖就拖或頭痛醫頭的治標策略，已使國家取得該等土地累積必須付出「天價」，且愈陷愈深，⁸更強化財政拮据的托詞，加深社會階級尖銳對立的氛圍，束手無策之下大約只能以「歷史共業」作為國家卸責之辭，或全盤遺由後代處理，視「代際正義」為無物，則更可證立國家不公不義的指摘無訛。

人民積欠國家金錢遲未清償或依法應作為而不作為，國家有強制力為履行之擔保，反之，國家對應徵收而遲不徵收的土地，就可以如上似是而非的理由紋風不動或一再稽延。人民的請求猶

⁸ 依主管機關內政部函復本院自 85 年起至 99 年 9 月止之統計數字，以 15 年計，政府各種土地之取得面積，平均每年約為 2656.53 公頃，費用支出約 44,478,367,920 元。至就公共設施保留地，全國共有約 20256.31 公頃尚未取得，粗估約需 2,945,283,409,783 元，平均每年增加約 1350.42 公頃與 196,352,227,319 元。然而政府在此段時間內，以各種方式所取得之公共設施保留地為 10409.41 公頃，共花費 348,326,716,576 元，平均每年取得 693.96 公頃與支出 23,221,781,105 元。未取得之面積參酌數據，似不可能停滯不再增加。然每年平均增加數額，雖低於政府平均每年所取得之各種土地，但卻高於每年平均所取得之公共設施保留地。在取得與增加之間，入不敷出，無怪成為難以解決的棘手問題。至就既成道路，全國共有約 28404.96 公頃尚未取得，粗估約需 2,331,444,356,857 元，平均每年增加約 1893.66 公頃與 155,429,623,790 元。然而政府在此段時間內，以各種方式所取得之既成道路為 10341.31 公頃，共花費 6,791,346,742 元，平均每年取得 689.42 公頃與支出 452,756,450 元。在未取得面積不繼續增加之前提下，以平均每年取得之面積及花費計算，尚分需 41.2 年及 5149.44 年，方能盡數取得。可見政府取得既成道路，於面積部分雖小有增加，惟 15 年來投入之取得金額相當有限，以既屬私有提供公用，毋庸徵收或區段徵收補償人民之跡象，或呼之欲出。

如丟向高牆的雞蛋，頂多留下破碎的印記，土地所有權人長期無助的期待，多數且已成為跨代糾纏的惡靈。此時的違憲審查，若是以「財源是否充足」作為「規範是否合憲」之思考主軸，只要財政困窘問題不解決，有關規範就必須向合憲傾斜，憲法就形同遭受綁架。單以本件解釋的憲法問題背景，國家既然非從保障人民財產權的觀點出發，人民投訴無門，國家仍採一貫避重就輕的態度，土地問題所蓄積民怨的反體制力量即不容小覷，史跡斑斑可考。此時，釋憲者自不應再顧左右而言其他，試圖將系爭令的內容視為「核實減除」的枝節性問題，輕鬆帶過，恐不足取！

肆、系爭令以結構扭曲後偏低的「市場交易價格」作為捐地列報所得稅捐贈列舉扣除額之「計算標準」，對事件關係人財產權皆已形成不可逆轉的重大侵害

在國家怠於作為已積重難返的客觀大環境下，土地的所有權人對其受憲法財產權保障下得對其土地自由使用、收益的權利，已形成實質的重大干預。當土地所有權人迫於無奈需出脫土地變現時，購買該等土地者，大約是以有意「捐地節稅」者為大宗，買方所算計者即為系爭令開始所稱的「依財政部核定之標準」，其次就逕依財政部自民國九十四年認定而適用迄今⁹的「土地公告現值之百分之十六計算」。而百分之十六的標準，是參考該等土地市場交易價格所訂定，問題的癥結是，在國家干預所形成市場

⁹ 除本件已審查 94 年至 97 年之 4 令外，98 年 1 月 20 日台財稅字第 09804502010 號令、99 年 1 月 27 日台財稅字第 09904900430 號令、100 年 1 月 12 日台財稅字第 10004900020 號令、101 年 2 月 21 日台財稅字第 10104513530 號令，均同以土地公告現值 16% 計算，僅自 100 年 1 月 12 日起，具體將該令所稱之「情形特殊」，規定應符合下列各項要件：「一、非屬供公眾通行之道路土地。二、土地非屬無法使用、不易變價或管理。三、依捐贈人與受贈人關係及受贈土地受贈後使用情形研析，捐贈人非藉捐贈土地規避稅負。」明顯將「供公眾通行」且可能「不易變價」之既成道路，與公共設施保留地同排除於專案報部核定之外。

萎縮且失靈的實況下，一般買者並無太大購買誘因，該等土地市場交易價格早已非自由市場經濟下的「一般正常交易價格」，不但遠低於法律所明定一般徵收補償之標準不說，遑論與相毗鄰土地之市價相較。¹⁰縱然將財產權社會拘束 (Sozialgebundenheit des Eigentums) 義務的公益因素納入考量，該嚴重扭曲而偏低的土地交易價格，仍無法反映土地真正的價值。在長年「百分之十六」的數字魔咒實施後，漸已形成封閉的惡性循環系統，土地市場交易價格每下愈況。

國家本欲以前揭所得稅法第十七條但書規定為誘因，一方面試圖免除自身踐行取得土地義務所應支付的龐大經費，順利取得土地，以從事地方公共建設，另一方面使原土地所有權人早日解脫噩夢，而買地捐獻者獲得減輕稅賦的好處，共同達成釋字第四〇〇號解釋之目的。¹¹但因法令規範欠周延，致「捐地節稅」產生部分流弊，惟不進行修法，卻以行政便宜下的系爭令作為解決依據，而該令是以扭曲後偏低的「市場交易價格」作為捐地列報所得稅捐贈列舉扣除額之計算標準，雖短暫遏止此類事件之發生，但長期而言，由於缺乏誘因，從此堵塞國家依釋字第四〇〇

¹⁰ 關於公共設施保留地及既成道路之補償標準，依土地徵收條例第1條第2項及第3項規定：「土地徵收，依本條例之規定，本條例未規定者，適用其他法律之規定。」「其他法律有關徵收程序、徵收補償標準與本條例牴觸者，優先適用本條例。」就徵收補償標準，同條例第30條第1項及第2項原規定：「被徵收之土地，應按照徵收當期之公告土地現值，補償其地價。在都市計畫區內之公共設施保留地，應按毗鄰非公共設施保留地之平均公告土地現值，補償其地價。」「前項徵收補償地價，必要時得加成補償；其加成補償成數，由直轄市或縣（市）主管機關比照一般正常交易價格，提交地價評議委員會於評議當年期公告土地現值時評定之。」由於公告土地現值低於實際市場交易價格，眾所周知，因此第30條規定已於101年1月4日修正發布，改依「市價」計算，並取消加成補償規定，施行日期依第63條第2項規定授權行政院定之，行政院已於101年7月20日令自9月1日起施行。

¹¹ 或有認為租稅係因國家財政需要而生，因此租稅法令規定亦僅能依財政需要而設，不應超出租稅以外而承載其他行政目的。惟我國憲法並未對租稅定義，亦未限定租稅法令僅能為國家財政需要而不得及於其他例如經濟、社會、科學、教育、文化、衛生或產業等行政目的，且憲法第143條第3項規定：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」明文以土地增值稅作為平均社會財富工具之一，而法律規定以租稅作為獎勵投資、文化保存、創新鼓勵、參與建設及扶助弱勢等之手段者，俯拾皆是。因此以租稅作為誘導性或管制性政策手段，有關之租稅法令規定尚難逕謂已因此牴觸租稅之本質。

號解釋精神取得該等土地的重要管道，¹²對事件關係人的財產權更形成不可逆轉的嚴重侵害，使本可三贏的局面形成三輸。尚值得一提者，系爭令又使地方政府附加在捐地者的稅負，將部分轉變成中央政府所得稅收的減少，衍生出中央與地方的爭議。此種關係重要事項的「認定標準」，豈適合由財政部單方面地以行政規則的規範格局與層次作成？

本院釋字第四〇〇號解釋中揭橥：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。」按其深意，系爭令在國家干預所形成前述土地市場萎縮且失靈的實況下，假自由市場經濟之名所訂下的不合理「認定標準」，形同將財產權中不容交易的「人格發展權」及「人性尊嚴」，一併以賤價出售，形成整體價值扭曲的樣貌。行文至此，本席確信，系爭令中之「計算標準」，絕非規範中之細節性、技術性事項。

伍、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定

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

¹² 依主管機關財政部函復本院之 89 年度至 98 年度個人以土地捐贈列舉扣除金額統計表，捐贈件數最多者乃 92 年度之 13,311 件，捐贈扣除金額為 1,283.54 億元，稅收影響為 278.29 億元。之後隨系爭令之發布，此類事件件數可能因此銳減，93 年度下降至 2,516 件，捐贈扣除金額為 21.65 億元，稅收影響為 4.8 億元。至 97 年度僅有 151 件，捐贈扣除金額為 0.75 億元，稅收影響為 0.09 億元。

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）。而系爭令之發布，除未獲法律明確授權外，僅是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規定參照），合先敘明。基此，尚有數點值得申論。

首先，現行法規範中有類似系爭令之內容者，單就所得稅之課徵而言，分別有以法律¹³、法規命令¹⁴及行政規則¹⁵為形式，何

¹³ 以法律形式呈現者，例如生技新藥產業發展條例第 7 條第 1 項規定：「……，生技新藥公司高階專業人員及技術投資人所得技術股之新發行股票，免予計入該高階專業人員或技術投資人當年度綜合所得額或營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、……時，應將全部轉讓價格，……作為轉讓、……年度之收益，扣除取得成本，申報課徵所得稅。」就但書規定之取得成本如未舉證應如何計算扣除，同條第 3 項規定：「技術投資人計算前項所得未能提出取得成本之證明文件時，其成本得以轉讓價格百分之三十計算減除之。」已廢止之促進產業升級條例第 19 條之 2 第 1 項規定：「……，個人或營利事業以其所有之專利權或專門技術讓與公司，或授權公司使用，作價抵繳其認股股款，……，該個人或營利事業依所得稅法規定計算之所得，得選擇全數延緩至認股年度次年起之第五年課徵所得稅，擇定後不得變更。但於延緩課稅期間內轉讓其所認股份者，應於轉讓年度課徵所得稅：……。」就轉讓股份應課徵所得稅時，成本與必要費用如未舉證應如何計算，同條第 3 項規定：「個人依第一項規定計算之所得，未申報或未能提出證明文件者，其成本及必要費用按作價抵繳認股股款金額之百分之三十計算減除之。」又第 19 條之 3 第 5 項規定：「個人或營利事業將其所有之專利權或專門技術讓與或授權公司使用，取得之對價全數為公司依第一項規定發行之認股權憑證者，應於行使認股權時，以執行權利日標的股票之時價超過認股價格之差額部分，依規定減除專利權或專門技術成本後之餘額，依所得稅法規定，計入執行權利年度之所得額，依法課徵所得稅。」就專利權與專門技術之成本與必要費用如未舉證時應如何計算，同條第 7 項規定：「個人依第五項規定計算之所得，未申報或未能提出證明文件者，其專利權或專門技術之成本及必要費用按執行權利日標的股票時價減除認股價格後之餘額之百分之三十計算減除之。」又第 19 條之 3 第 6 項規定：「個人或營利事業將其所有之專利權或專門技術讓與或授權公司使用，取得之對價，為現金、公司股份及第一項之認股權憑證者，現金及公司股份部分，應於專利權或專門技術讓與或授權年度，依所得稅法規定，計算專利權或專門技術讓與或授權所得課稅；至其行使認股權時，執行權利日標的股票之時價超過認股價格之差額部分，應依所得稅法規定，計入執行年度之所得額，依法課徵所得稅。」就課徵所得稅時成本與必要費用如未舉證應如何計算，同條第 8 項規定：「個人依第六項規定計算專利權或專門技術讓與或授權之所得，取得現金及公司股份部分，未申報或未能提出證明文件者，其成本及必要費用按取得現金及公司股份認股金額之百分之三十計算減除之；取得認股權證部分，其專利權或專門技術之成本及必要費用按執行權利日標的股票時價減除認股價格後之餘額之百分之三十計算減除之。」

¹⁴ 以法規命令形式呈現者，例如所得稅法第 14 條之 2 第 2 項規定：「個人有證券交易損失者，得自當年度證券交易所中減除，其不足減除者，不得自以後年度之證券交易所中減除。證券交易損失之減除，以依實際成交價格及原始取得成本計算損益者為限。」關於成交價格與成本之認定方式與核定等事項，同條第 13 項規定：「證券交易所或損失之查核，有關其成交價格、成本及費用認定方式、未申報或未能提出實際成交價格或原始取得成本者之核定等事項之辦法，由財政部定之。」因依同法第 126 條第 1 項規定，此規定自 102 年 1 月 1 日施行，故目前財政部似尚未訂定有關辦法，但如訂定，

者數量為多並非有關租稅法律主義之違憲審查重點。換言之，並非「以量取勝」或「存在即當然合理」，而是需審查規範的內容是否屬於與人民權利、義務有關之重要事項，若是，則不能僅以行政規則作為規範依據。本院釋字第六五〇號解釋，針對營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項規定，解釋理由書發人深省地稱：「縱於實務上施行已久，或有助於增加國家財政收入、減少稽徵成本，甚或有防杜租稅規避之效果，惟此一規定擴張或擬制實際上並未收取之利息，涉及租稅客體之範圍，並非稽徵機關執行所得稅法之技術性或細節性事項，顯已逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符」，值得參考。

其次，依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

無疑屬依法律特定授權而訂定之法規命令。又例如針對執行業務者費用標準，財政部每年度均以令核定，以100年度為例，101年3月3日台財稅字第10104511551號令，即以：「執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，一百年度應依核定收入總額按下列標準（金額以新臺幣為單位）計算其必要費用：一、律師：百分之三十。二、會計師：百分之三十。三、建築師：百分之三十五。……。」此令可能認係依所得稅法第14條第1項第2類之3規定：「執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」之授權而訂定，或者認係為執行所得稅法而依第83條所核定之所得額；如係前者，性質屬法規命令；如係後者，性質屬行政規則。

¹⁵ 以行政規則形式呈現者，不在少數，例如針對財產租賃必要損耗及費用標準，財政部每年度均以令核定，以100年度為例，101年2月16日財政部台財稅字第10104513580號令，即以：「一、固定資產：必要損耗及費用減除百分之四十三；但僅出租土地之收入，只得減除該土地當年度繳納之地價稅，不得減除百分之四十三。……。」由於所得稅法第14條第1項第5類租賃所得，僅規定：「減除必要損耗及費用後之餘額為所得額」，對於如何計算必要損耗及費用並無授權規定，故性質屬行政規則。又例如針對個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準，財政部每年度均以令核定，以100年度為例，101年3月22日台財稅字第10104511490號令，即以：「一、直轄市部分：（一）臺北市：依房屋評定現值之42%計算。（二）新北市：1、板橋區、永和區及新店區：依房屋評定現值之28%計算。……。」同樣由於所得稅法第14條第1項第7類財產交易所得，並無類似於前開執行業務所得之授權規定，因此性質亦屬行政規則。至於其他類似內容之行政規則，不勝枚舉。若以數量多、施行已久或有其必要性，就表示可直接導向「合憲」結論的話，係出於現實考量而使本院在此領域之違憲審查功能有如遭扼住咽喉，豈非形同窒息？相同的理路下，在有數量不少的類似行政規則可能違反租稅法律主義之虞時，釋憲者體諒主管機關因應規範變革的能力嚴重不足，就儘量將顯已違憲的規範宣告為合憲，以「司法自抑」為下台階，實乃自我矮化，無視權力分立相互制衡原則的存在，同樣不可取。

之。」復依所得稅法第十七條規定計算綜合所得淨額之稅基時，將捐贈（獻）列為列舉扣除項目之一，因此，捐贈（獻）標的之價值計算標準，就成為應繳納金額所依據之規定，且該標準已一成不變地自民國九十四年適用迄今，自與個案適用法律之事實認定有間，實已對外發生一般性法律效力，故系爭令依所捐獻土地取得原因係購入、受贈或繼承之不同，分別作為認列所得稅減除之扣除額度究應採「依財政部核定之標準認定」、「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」之要件，攸關列舉扣除額得認列之額度，自與課稅基礎有關，若將之評價為細節性與技術性事項，以之作為依法行政張本，將紊亂法治步伐，顯不具說服力。至於本院就租稅法律主義，亦曾於解釋中認為行政規則（函令）之內容確屬細節性、技術性之事項，無須以法律或法律授權之法規命令形式呈現，而該等解釋諒必亦依法律保留原則中「重要性理論」審慎認定，自不能以此類彼。¹⁶

其三，關於人民權利、義務之重要事項，本應以法律定之，

¹⁶ 例如釋字第 438 號解釋，針對財政部 82 年 12 月 30 日發布之營利事業所得稅查核準則第 92 條第 5 款第 5 目規定：「在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內，取其國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」，認為：「乃對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要」，並未抵觸租稅法律主義。並指出：「營利事業所得稅查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項。該準則第九十二條第四款規定國外佣金超過百分之五者，應另提出正當理由證明文據，核實認定」。因此系爭規定所稱之 3%，係在此範圍內得簡化舉證方式，以收據為憑即可。系爭規定雖屬行政規則，亦具有一定百分比，但內容係以出口貨物價款之一定百分比為界，基此分別要求繁簡不同之舉證方式；與本件解釋所針對之系爭令，係以公告土地現值之一定百分比，直接作為人民所得稅得認列減除之扣除額度；兩者重要性有天壤之別，豈能以此類彼。其他針對行政規則，認為所規定之內容係屬細節性、技術性事項，並無抵觸租稅法律主義之解釋者，例如釋字第 519 號解釋，針對財政部 76 年 8 月 31 日台財稅字第 7623300 號函：「免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫，銷售貨物至國內課稅區，其依有關規定無須報關者，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，並依營業稅法第三十五條之規定報繳營業稅」，認為依營業稅法有關規定，無須報關者，與一般營業人在國內銷售貨物之行為相同，自應依法開立統一發票並報繳營業稅。是系爭函，「係主管機關基於法定職權，為執行營業稅法關於營業稅之課徵，避免保稅區事業銷售無須報關之非保稅貨物至國內課稅區時逃漏稅捐而為之技術性補充規定」，並未抵觸租稅法律主義。另可參考者，尚有釋字第 597 號及第 635 等號解釋。

若退而求其次以法律具體明確授權之法規命令訂定，於規範形成過程中尚可透過授權、提議、預告、陳述意見、聽證（行政程序法第一百五十條至第一百五十八條規定參照），以及送立法院審查（立法院職權行使法第六十條至第六十三條規定參照）等正當法律程序之制約，可使人民得以平等主體參與自我管理，既合乎尊重民意機關之精神，又使民主機制更主動而合理。

其四，本院解釋租稅法律主義向來慣用如下說詞：「惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違（本院釋字第六〇七號、第六二五號、第六三五號、第六六〇號、第六七四號、第六八五號及第六九七號解釋參照）。」惟該段話中「如書」有以下幾點值得留意之處：一、有關「如係秉持憲法原則……，即與租稅法律主義無違」部分；租稅法律主義本身就包含法律保留、權力分立相互制衡，且久已成為審查租稅爭議案件之憲法原則，兩相結合，應已構成同義反覆 (Tautologie)。二、有關「如秉持相關之立法意旨……，即與租稅法律主義無違」部分；行政規則是否秉持立法意旨，是命令是否牴觸法律的問題，並不直接等同於違憲審查。三、有關「如遵守一般法律解釋方法……，即與租稅法律主義無違」部分；若未嚴守一般法律解釋方法，行政規則未必就當然違反租稅法律主義而違憲。以上三點共構，似已形成循環論證 (circulus vitiosus, Zirkelschluss) 體系，據此，只要成功的將憲法問題虛化或抽離，以上的套句即可輕易的成為行政規則合憲的主要理由與利器，使行政規則的功能與法律無異，已錯置法位階秩序，相關違憲審查若視而不見，就審查結果言，徒留軀殼而不

見其魂魄。

最後尚值得一提者是，系爭令既由多數意見認定違反租稅法律主義而違憲，函釋內容中與平等原則有扞格疑慮之處，自應於修法時一併檢討改進。包括系爭令以土地取得原因究係有償或無償作為區分標準，僅允許購入取得者，得提示取得成本確實證據而不受「依土地公告現值之百分之十六計算」之要件限制，並未考量土地因繼承及受贈取得者，亦可能有成本支出而未給予舉證機會；又系爭令針對公共設施保留地，未區分年度、地區、經濟情形等，一概以同一百分比作為計算認列減除扣除額度之標準等。

陸、結語：真誠面對憲法問題，方能蓄積根本解決問題的能量

「民可使由之，不可使知之」的不合時宜觀念逐漸被揚棄之際，本件解釋針對與系爭令關係密切的「土地因公益已形成特別犧牲，國家應儘速取得並予以補償卻長期怠於踐行取得義務」重要憲法問題，卻未提隻字片語，司法的沈默予人不願面對問題真相而怯於提供資訊的印象，此與主管機關怠於取得相關土地的消極作為，毋寧是聲息互通的。而本件解釋中受切膚之痛的關係人，自不會被「系爭令的計算標準只與所謂富人規避稅賦問題有關」或「司法自抑」等論點所侷限與迷惑。如前所述，系爭令所處理的只是「冰山一角」的問題，而本件解釋充其量也只做了「鋸箭療法」，僅將已射入身體的箭鋸去外顯的部分，箭頭仍留在體內，欲真正達到療傷止痛的效果，有如緣木求魚。因此，惟有民意機關在多元價值下，基於確保人民基本權利而信守法治國權力

分立相互制衡原則，以及落實人民公平參與法律或法規命令制定與訂定機制，方有可能控制不斷擴增的「民主赤字」。綜上，在類似釋憲案件中，違憲審查者明晰的憲法意識，以及維護憲法價值的熱忱，益顯重要；若只冷漠地隱身於「司法分工」的保護傘下，尊重向來就鮮少積極審查命令是否違反法律或不常表示深刻憲法意旨的行政法院見解，久而久之，在河水不犯井水的心態下所形成的三不管地帶，正是成為人民對釋憲者失望，連帶流失對司法信賴所寄存之處，這些作為與態度的是非功過，都將靜待歷史作最後的裁判。