

釋憲聲請書

主旨：為臺北高等行政法院 101 年度訴字第 1778 號判決(附件一)及
最高行政法院 102 年度裁字第 903 號裁定(附件二)所適用之財
政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號函釋(附件三)、
96 年 3 月 6 日台財稅字第 09600090440 號函釋(附件四)違反憲
法第 15 條、第 19 條及第 23 條疑義，謹聲請 鈞院大法官解
釋憲法事。

說明：依據司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款、同法第 8
條之規定聲請釋憲，謹將有關事項敘明如后：

壹、聲請解釋憲法之目的

財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號函釋、96 年 3
月 6 日台財稅字第 09600090440 號函釋牴觸憲法第 15 條人民財
產權之保障、第 19 條人民依法納稅義務及第 23 條法律保留原則
之精神，應屬無效，謹請 鈞院大法官予以解釋，以維憲法保障
人民權益之精神。

貳、疑義之經過及性質

緣聲請人○○○民國(下同)94 年度綜合所得稅結算申報，列報捐
贈臺南市○○區○○段○○地號之土地持分百分之 64 予澎湖縣望
安鄉公所，捐贈之扣除額為新臺幣 1555 萬 9040 元，然上開事情

經臺灣澎湖地方法院檢察署以聲請人涉有虛報捐贈扣除額之情形，為緩起訴處分，惟財政部臺北國稅局竟對上開列報捐贈事項，按公告現值之 16%核定捐贈扣除額應為 248 萬 9446 元，核定聲請人補徵稅額，經聲請人繳納完竣，財政部臺北國稅局復就聲請人上開列報捐贈事項，課以 350 萬 2208 元之罰鍰，嗣重為復查決定變更為 315 萬 3264 元。聲請人不服，提起訴願遭駁回，循次向臺北高等行政法院起訴、最高行政法院上訴，然仍遭臺北高等行政法院 101 年度訴字第 1778 號判決(附件一)、最高行政法院 102 年度裁字第 903 號裁定(附件二)駁回。

參、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、對於確定終局判決適用命令發生有牴觸憲法之疑義之內容及聲請人對於疑義所持之見解：

(一) 財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號函釋顯

違反憲法第 19 條租稅法定主義，並侵害憲法第 15 條對人民財產權保障之嫌乙節：

1. 按所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1，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。所得稅法雖未規定如何計算捐贈財產之金額，惟依核實課稅原則(或稱實價課稅原則)應以實際取得成本作為列報之基礎。所得稅法第83條復規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」另按依所得稅法之推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。至於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交价格及原始取得之實際成本之證明文件者，如不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額自難切實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，此有 鈞院釋字第218號解釋之解釋文意旨可資參照。故稽徵機關於核定納稅義務人所得時，應先盡調查之義務，並按所得稅法之各項規定，依法核課，若有納稅義務人未履

行稅法上協力義務、規避稅負之情形，方得以適用所謂推計核定方法(或稱推計課稅制度)，且仍應依據交易之年度、地區、經濟情況推計，以貼近實際取得成本，並非概以行政機關核定之抽象標準認定之。

2. 經查財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號函釋規定：「一、自 93 年 1 月 1 日起，個人以購入之土地捐贈，已提出土地取得成本確實證據者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目之規定核實減除...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。」系爭函釋雖經 鈞院釋字第 705 號宣告不予援用部分，惟其餘未經宣告不予援用部分仍有效力，且為臺北高等行政法院 101 年度訴字第 1778 號判決及最高行政法院 102 年度裁字第 903 號裁定所援用，

認為稽徵機關仍得依抽象標準，以固定不變之百分比推計納稅義務人之實際取得成本，而為不利於聲請人之裁判。

3. 按憲法第 19 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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，否則即屬違反租稅法律主義，迭經 鈞院釋字第 443 號、第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 650 號及第 657 號解釋在案。換言之，人民有依法律負擔稅捐之義務或依法律享有稅捐優惠之權利，但無繳納非法定稅捐之義務，政府稅收須以法律明文規定始得課徵，不得僅憑行政機關之解釋函令或抽象之稅法原則，即認定人民有繳納稅捐之義務。

4. 惟查財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號函釋，竟以行政命令規定稅基之計算標準及列舉扣除額得認列之金額，致使納稅義務人無法享有捐贈列舉扣除額之法律上利益，上開函釋實含有限制納稅義務人稅捐優惠權利之意思，事實上即有使納稅義務人負擔額外稅金之效果，非但違反憲法第 19 條租稅法律主義，並與前開大法官解釋意旨有違，系爭函釋未經宣告不予援用部分仍屬違憲，實彰彰甚明。

(二) 財政部 96 年 3 月 6 日台財稅字第 09600090440 號函釋顯違反憲法第 23 條法律保留原則，並侵害憲法第 15 條對人民財產權保障之嫌乙節：

1. 按「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」憲法第 23 條定有明文。且「若法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，自亦得就執行法律有關之細節性、技術性之事項以施行細則定之，惟其內容不

能牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，行政機關在施行細則之外，為執行法律依職權發布之命令，尤應遵守上述原則，鈞院釋字第 268 號、第 274 號、第 313 號、第 360 號及第 367 號解釋分別闡釋甚明。另按「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。」此為行政罰法第 26 條明文所規定。

2. 經查財政部 96 年 3 月 6 日台財稅字第 09600090440 號函釋規定「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，經洽據法務部意見認為，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。」系爭函釋認為違反稅法上義務之行為人經檢察官緩起訴處分，並命繳納緩起訴處分金，雖屬剝奪行為人之財產權，但認為檢察官所為之緩起訴處分乃附條件之不起訴處分，亦即是一種係針對被告所為之指示及課予之負擔，係一種特殊的處遇措施，並非刑罰之錯誤見解，蓋因緩起訴處分絕不當於屬於不起訴，且如緩起訴期間如發生法所規定之特定事件，均有撤銷緩起訴處分之可能性，且該函釋增加行政罰法所未規定之裁罰要件，使行政機關對於違反稅法上義務之行為人，除檢察官所為緩起訴處分之罰責外，仍得施予行政罰，係對人民之自由權利增加法律所無之限制，顯有違反憲法第 23 條法律保留原則，並與前開大法官解釋意旨有違，確屬牴觸憲法而無效。

二、解決疑義必須解釋憲法之理由

查憲法之解釋由 鈞院為之，憲法第 173 條定有明文；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，亦為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所明定； 鈞院依人民聲請所為之解釋，對於人民據以聲請之案件，亦有效力，確定終局裁判所適用之法律或命令，或其適用法律、命令之見解，經 鈞院依人民聲請解釋認為與憲法意旨不符，其受不利確定終局裁判者，得以該解釋為再審或非常上訴之理由，前經 鈞院釋字第 177 號、第 185 號解釋在案。聲請人黃玉鳳與稽徵機關間有關綜合所得稅罰鍰事件，經最高行政法院 102 年度裁字第 903 號確定終局裁判認為稽徵機關援引財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號函釋、96 年 3 月 6 日台財稅字第 09600090440 號函釋課處聲請人漏稅罰之罰鍰，並無違誤，非但違反憲法第 19 條租稅法定主義及憲法第 23 條法律保留原則，亦有不當侵害聲請人及公司股東受憲法第 15 條所保障之財產上權利，並與前揭 鈞院解釋所揭禁之租稅法律主義及法律保留原則之意旨相悖。而聲請

人憲法上所保障之權利遭受不法侵害，唯有 鈞院大法官會議解釋，始得據以救濟，並確保國家稅捐稽徵機關依法行政，爰此聲請解釋憲法。

肆、關係文件之名稱及件數

委任書乙紙。

附件一：臺北高等行政法院 101 年度訴字第 1778 號判決

附件二：最高行政法院 102 年度裁字第 903 號裁定

附件三：財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號函釋

附件四：財政部 96 年 3 月 6 日台財稅字第 09600090440 號函釋

謹 呈

司 法 院 公 鑒

聲請人：黃玉鳳

代理人：國巨法律事務所

幸大智律師