

評最高行政法院108年度上字第1013號判決——論捐贈公益社團法人在稅法上差別待遇涉及違憲

林清汶*

壹、前言

賦稅正義是充實國家財政，與社會穩定發展的基礎。因此，稅制的稽徵程序與手段應循序溫和漸進，建立在於合理、公平性上，方符合社會正義，不當的稅制將嚴重影響市場經濟。對於人民財產權應有合理保障，不能以不當稅制毫無節制的課徵，憲法第7、15條有相關財產權之保障與平等，除確保所有權之合理存在，亦保障私有財產權之用益性；如果以不合理稅捐之稽徵方式影響所有權之利用，或限縮所有權人利用的可能性，使所有權成為空泛權利時，則將逾越所有權社會化之權限，從而乃構成不合法之徵稅¹。基於「課稅的權力就是管制的權力」，政府藉由課稅權的行使，可以有效引導資金的合理流向，從而將影響國家產業發展²。

本案緣於「公益社團法人『中華人權協會』（1979年成立），於2010年底獲得『宏仁集團』總裁王文洋以其母王月蘭女士名

義，捐贈1千萬元給予協會；王月蘭女士於2012年7月過世，但該協會卻在2017年間收到國稅局之補稅單要求協會補納『贈與稅』1百萬元；國稅局認為此筆捐贈為法律上之『贈與』行為，而應補課1百萬元贈與稅。本案前業經高等行政法院107年度訴字第697號判決，將訴願決定及原處分（含復查決定）均予撤銷，即協會可不必繳納該稅款；惟國稅局上訴後，詎料，案經最高行政法院終局判決協會敗訴定讞。依最高行政法院108年度上字第1013號判決，其根據之遺產及贈與稅法第7條第1項但書第3款，及同法第20條第1項第3款等規定，撤銷原高等行政法院之判決，改判協會仍須課徵贈與稅100萬元。」其衍生法律上諸多爭議與稅制上衝突，刻已由當事人中華人權協會依法向司法院聲請釋憲。據此，本文乃從學理與實務面提出分析、研究，作客觀評述。

憲法為人民權利保障書，稅制乃實現國家財政公平、社會正義之手段，對於人民課予

* 本文作者係臺灣警察專科學校及世新大學法律系副教授

註1：陳清秀（2010），《稅法總論》，第6版，第60頁，元照出版有限公司。

註2：謝哲勝（2012.9），〈現行房屋稅相關規定的檢討〉，《臺灣環境與土地法學雜誌》，第3期，第183頁。

法定義務，均應本諸於法制之基本原則³，否則行政機關將如脫韁之馬，難以控管。本文認為，上述案例稅務機關顯然違反憲法保障人民財產權、課稅要件法定原則、租稅平等原則、信賴保護原則、時效制度、法律保留等相關對人民基本權益之保障。稅捐，乃依法行政之一環，仍須恪遵稅捐法定主義原則，而捐贈公益團體稅法上卻有差別待遇，乃有違憲法第7條之平等原則。一般言之，捐贈對象若為「財團法人」，且符合行政院規定標準之「教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產」，即可依遺產及贈與稅法第20條第1項第3款不用計入贈與總額，可享有優惠稅制（款項不計入贈與總額）；惟若捐贈（贈與）對象是「公益社團法人」或組織，捐贈人（贈與人）並無法比照上述享有全部優惠稅制，僅捐贈人依其自然人或法人、及依捐贈對象不同屬性，在所得稅法上享有一定限度比例之優惠，超過部分仍要依遺產贈與稅法規定課徵贈與稅，如本案王月蘭女士，乃有違憲法平等原則。又對於捐贈與贈與係為不同法律概念，援引贈與稅法制作為捐贈行為課徵，有違反稅捐法定主義原則；再者，稅務機關將本件核課期間由5年變更為7年違反時效制度；係引行政內規之函釋作為依據，違反法律保留原則，至為不妥。上述最高行政法院認事用法均未詳盡查證，法理仍有若干爭議待釐正，即撤銷原審高等行政法院之判決，維持稅務機關之原處分核課中華人權協會繳納100萬元贈與稅捐，本文乃特予提出評析。

貳、稅務機關對於「捐贈」與「贈與」在法律認知上的謬誤

捐贈、贈與二者乃本屬不同法律概念，稅務機關引卻遺產贈與稅條例之規定，課徵中華人權協會贈與稅，乃有違稅捐法定原則。

一、捐贈、贈與分屬不同概念

（一）捐贈、贈與之區別

「捐贈」與「贈與」依法並不相同；乃「贈與」依法應與要經過受贈人允與始可成立之契約，如民法第406條「稱贈與者，謂當事人約定，一方以自己之財產無償給與他方，他方允受之契約。」贈與依法係要經過受贈人同意始發生效力乃屬雙方行為，並非單方意思表示；否則，如公務員收受一方不當之贈與尚未允與即生效力，即涉有貪瀆罪，乃有為法旨。

惟「捐贈」僅單方意思表示，即可生效，並無須經過相對人之允與。通常作為公共或慈善用途之贈與或捐獻，例如金錢、物資、服務、身體器官、時間、政治人物、宗教團體、慈善機構、弱勢社群等各種捐贈。因此，常見有民間團體公布帳戶或地址供大眾捐贈金錢或物品（如捐贈衣物），均毋須取得相對人即受捐贈人之同意，倘相對人不為受領，亦可行使「拋棄」之權。

（二）捐贈在稅制一般係以捐贈人為規範對象依法得以免稅

稅捐在法制上亦有對捐贈若干規範，如營

註3：林清汶（2016.8），〈對個人經常性、連續性不動產交易達一定數量即視為營利行為之評析——兼論行政機關以解釋函作為課稅依據之不當性〉，《全國律師雜誌》，第78頁。

利事業所得稅查核準則第79條即有規定，「依政治獻金法規定，對政黨、政治團體及擬參選人之捐贈，以不超過所得額百分之十為限，其總額並不得超過新臺幣五十萬元。依私立學校法第六十二條規定，透過財團法人私立學校興學基金會，未指定對特定學校法人或私立學校之捐款，得全數列為費用；其指定對特定學校法人或私立學校之捐款，以不超過所得額百分之二十五為限。對大陸地區之捐贈，應經行政院大陸委員會許可，並應透過合於所得稅法第11條第4項規定之機關或團體為之，且應取得該等機關團體開立之收據；其未經許可，或直接對大陸地區捐贈者，不得列為費用或損失。」等，其對金錢捐贈限制範圍所規範對象均為捐贈人本身，而非受捐贈之人。上述營利事業所得稅查核準則係依據所得稅法第80條授權頒訂，其法旨乃在於規範捐贈人。另依所得稅法第4條第1項第13款免稅規定，訂定授權頒布「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第2條1項1款如合於「民法總則公益社團」及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案，及第17條（捐贈得列舉扣除額）即屬之。

析而言之，捐贈乃在於獎勵捐贈人從事於公共利益，與一般之雙方贈與不同，贈與人與受贈人間可能具有某種關聯性或親誼，因此仍要取得受贈人之允與始可成立，並且財產價值要就贈與人課徵贈與稅，使合於受贈人無償取得之定義。而捐贈並無所謂「捐贈稅」不同於贈與，乃其捐贈人行為屬為單方行為，且又捐贈人如合於公益事項之捐贈，乃就營利事業之捐贈人本身之財產捐贈範圍

作一定限額規範，而「受捐贈人」依法並非捐贈稅捐上之課稅主體。

二、贈與稅法納稅義務人主體仍為贈與人而受贈人係代繳性質

（一）代繳為公法上行政程序運作上便宜之計

在公法上有諸多「代為」之用詞，如「地籍清理未能釐清權屬土地『代為』標售辦法」、平均地權條例第11條2項「前項補償承租人之地價，應由主管機關於發放補償或依法提存時，『代為』扣交。」、「臺北市政府辦理都市更新實施者申請『代為』拆除或遷移土地改良物實施辦法」，而「代為」其最終權利、義務之標的仍歸屬於「本人」，並非受代之人，僅為行政程序運作上便宜之計。此在其它法規亦可見，如土地稅之納稅義務人，然於特殊情況下得為土地使用人代繳，如土地稅法第4條1項：「土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責「代繳」其使用部分之地價稅或田賦：一、納稅義務人行蹤不明者。二、權屬不明者。三、無人管理者。四、土地所有權人申請由占有人代繳者。」又土地稅法第5-1條：「土地所有權移轉，其應納之土地增值稅，納稅義務人未於規定期限內繳納者，得由取得所有權之人『代為繳納』。」及土地所有權移轉規定納稅義務人未於其間繳納，乃例外得由取得權利人繳納，然仍不能謂納稅義務人為取得權利之人。惟上述法條文中有「代繳」或「代為繳納」之義，核其文義乃代繳之人本非原納稅義務人，故僅暫時代為之。而在稅法上承擔義務者計有納稅義務人、代繳義務人、扣

繳義務人、代徵義務人、賠繳義務人（責任義務人）、承擔義務人等，皆係指稅法上賦有繳納稅捐義務之人⁴；除納稅義務人外，其餘均源於他人依法應納之稅捐而成立，易言之，可謂係均為他人計算而承擔債務之人⁵，應為公法上行政程序運作上便宜之計；至於稅務主體再與代繳者私法間之結算，係另一問題。

（二）受贈人代繳並非直接納稅義務人主體仍為贈與人

依遺產及贈與稅法第20條及7條第1項：「贈與稅之納稅義務人為贈與人。但贈與人有下列情形之一者，以受贈人為納稅義務人：一、行蹤不明。二、逾本法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行。三、死亡時贈與稅尚未核課。」；而本項條文與上述立法理由與本質相同，皆是對納稅義務人因特定事由致無法履行其公法上義務，例外使特定人負有協力義務之規定，即納稅義務人主體仍為「贈與人」，而例外使由受贈人為之，其次序分別為1.贈與人行蹤不明、2.贈與人逾本法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行、3.死亡時贈與稅尚未核課；稅務機關僅以「3.死亡時贈與稅尚未核課」卻忽略順序規定及深究本案尚有繼承人待盡之義務。而代繳性質上並非直接納稅義務人，其主體仍為贈與人；乃因贈與人因故無法履行稅法上之義務，而例外由受贈人代為完成公法上之

法定義務。況且，本件王月蘭女士之三位遺囑執行人曾在中華人權協會提起訴願期間，皆曾表明願意一本初衷負擔所爭之該贈與稅，以慰捐贈人行善之用心，竟遭稅務機關拒絕；行政機關如此頑固、僵化，忽略法律上之代位、代清償制度、代繳（如上述土地稅法第4、5-1條）等已有制度，又如何提昇效能？

（三）依稅捐稽徵法依法對遺產應繳納之稅捐仍應由繼承人等為之

依稅捐稽徵法第14條：「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務。」為此，依稅捐稽徵法規定依法應繳納之稅捐仍應由繼承人等為之，並非受贈人；且繼承人繼承被繼承人財產如無拋棄或限定繼承，原則上為概括性繼承，包括所有稅捐均應屬之。本項立法目的除在於保障國家稅收外，本項法旨乃窮盡所竭之力仍無法課稅僅得以最終對受贈人課稅，卻忽略「贈與人之繼承人繼承財產」之義務與責任，至為可議。稅務機關應先向其遺囑執行人等人按其遺產先於課徵；於遺產不足清償時，受贈人始於受贈範圍內負擔代繳之義務。

稅捐稽徵法對於稽徵程序有統一性、通則

註4：黃茂榮（2002.5），《稅法總論》，第297頁。

註5：陳敏絹（2005.7），〈論稅捐稽徵法第十四條納稅義務繼承問題〉，《中國技術學院學報》，第27期，第42頁。

性之規定。依稅捐稽徵法第1條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他法律之規定。」其立法理由及目的無非在於「保護國家稅收，防杜逃漏稅捐」。此乃稅捐法定主義之彰顯，賦予稅務機關針對納稅義務人主體為之。而稅捐納稅義務人原則上乃具有專屬於特定人之屬性，如：「繳納稅捐或罰鍰義務，係公法上義務一種，以僅及於一身為原則，除法律有特別規定外，具有不可移轉之特性，自應解為不可由他人繼承。」（最高行政法院89年度判字第765號行政判決）據此，遑論繼承人以外之其他人。

三、稅務機關將「捐贈」視為「贈與」， 並依遺產贈與稅法追徵受捐贈人稅 捐有違稅捐法定原則

租稅係國家以強制且無對價向人民徵取之財源，課稅之作用乃對人民之財產權具侵害性，為合理保障人民權益，課稅之構成要件與稅捐之稽徵程序均以法律定之，此即租稅法律主義之「課稅要件法定原則」。本案純係王月蘭女士對公益社團所為之捐贈行為，並非雙方贈與行為。乃合於上述所得稅法第4條第1項第13款規定訂定授權頒布「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第2條1項1款如合於「民法總則公益社團」及財團之組織。最高行政法院竟採稅務機關依遺產及贈與稅法第7條第1項仍課予受捐贈人稅捐，依法不合顯有違誤，有違稅捐法定原則。

惟對於「捐贈」行為人課稅，現行法並無明文相關法制可依循，稅務機關引以遺產贈

與稅法第20、7條追徵受捐贈人稅捐，將捐贈行為視同贈與並適用贈與稅制，乃至為可議。對於捐贈行為稅務機關有訂定營利事業所得稅查核準則第79條如上述之法規，就營利事業捐贈人所得比例與不同對象作規範與限制，而所得稅法第17條第1項、第4條等均有類似規定，對於捐贈人提供稅捐上之優惠措施；如社會上很多榮民、善心人士將畢身積蓄捐出公益團體，臺東陳樹菊阿嬤胼手胝足省吃儉用捐出鉅額慈善團體，有被課稅嗎？如此，對於捐贈人不須課稅，更遑論及受捐贈人。

而本件稅務機關引遺產贈與稅法第20條、7條追徵受捐贈人中華人權協會稅捐，而第20條文所列舉者確有「捐贈」字義，但第7條文適用納稅主體原則上是「贈與人」並無「捐贈人」字義，而代繳者為「受贈人」亦並非「受捐贈人」。是以，稅務機關明顯將「贈與」與「捐贈」二者法律行為混淆視同等義，豈非張冠李戴課徵對象錯誤，違反稅捐法定原則？而最高行政法院對此並未明究深查，至為可議。

參、稅務機關以函釋延長課稅期間 依據有違法律保留原則

本案王月蘭女士於民國99年12月23日捐贈款項，協會遲至於106年2月6日收到財政部臺北國稅局贈與稅核定通知書，明顯已逾一般5年課稅期間；而最高行政法院卻引國稅局曲解財政部75年6月19日臺財稅第7549653號頒布之函釋作為依據，變更為7年，乃嚴重違法

律保留原則，破壞稅捐稽徵時效制度殆盡。

一、稅務機關未尊重稅捐稽徵時效制度

時效制度之存在意義，乃在於尊重客觀現存秩序，維護社會交易安全權利外觀之繼續不變，從而產生信賴；了維護交易的安全、法律秩序之安定，不宜輕易調整變動；再者，在於簡化法律關係，避免訴訟上舉證困難權利人長期不行使權利，會導致舉證日益困難，進而造成訴訟久延，與訴訟經濟的原則相悖，會導致法律關係長久難以確定，以時效代替證據可使法律關係早日確定，而在權利上睡眠者不予保護。羅馬法諺有云「法律幫助勤勉人，不幫助睡眠人」。析言之，時效制度設立之目的：1.避免債權人日久舉證困難遭受不當利益，2.尊重現存法秩序維護法律和諧，3.對於權利睡著之人不值得保護，4.簡化法律關係與法院負擔、交易成本⁶。民法第147條規定：「時效期間，不得以法律行為加長或減短之，並不得預先拋棄時效之利益。」乃對於時效伸縮時效期間及拋棄時效利益之禁止，屬於強行規定。而公法上對於時效制度更應加嚴格恪遵，並依事件之性質有不同之規定，如行政裁處權（3年）、行政裁罰權（3年）、公法上請求權（5年）等，以維法制之合理、信賴與制度穩定。

依稅捐稽徵法第21條1款「依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。」及3款「未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正

當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。」；而設若納稅主體人即捐贈人有不當隱匿或其他不正當方法逃漏稅捐，亦不應轉嫁予受捐贈人承擔。況且，本案稅務機關均無指陳受捐贈人有任何不當或其他不正方法逃漏稅捐，卻逕率爾由5年延長為7年期間課徵受捐贈人之稅捐，至為無理；更是嚴重破壞稅捐稽徵時效制度。本案受捐贈人中華人權協會自始均無使用「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐」，且原始納稅主體人亦非受捐贈人，何以核課時效改以7年計徵？稅務機關為達課稅目的卻忽略法制精神，乃嚴重違背依法行政原則。

二、稅務機關不應以「函釋」作為延長或變更稅捐核課期間

本案稅務機關以函釋擅將核課期間由5年改為7年，其所延長兩年之核課期間，乃屬納稅義務人「額外之課稅負擔」；而若以該函釋作為延長核課之理由更嫌牽強，乃基於行政機關內部資訊一體互通，在電子發達聯結下機關之訊息更是順暢無阻；如當事人當年度有、無申報該項受贈之收入極易查悉，而贈與人當年度有無就該筆贈與申報為個人綜合所得稅之扣除額，稅務機關豈非不能輕易查悉？稅務機關更不應以守舊思維與作法、作推脫卸責之詞，而對人民作不利之處分。

況且，上述函釋屬於行政規則，係為利於行政機關更加順利推動行政事務所制定一般化準則，屬於權宜性及簡化流程之作法，並非直接對外發生規範效力，其與法規命令不

註6：王澤鑑（2006.8），《民法總則》，第553頁，三民書局。

同；僅限於行政事務必要範圍內規範，但如果對於人民形成有利之行政慣例之解釋，仍然得承認其效力，惟如增加法律所無卻對於人民權利之限制，則不得為之⁷。再如，司法院釋字第505號解釋文要旨：「以職權發布解釋性行政規則對人民依法律享有之權利增加限制之要件，與憲法第二十三條法律保留原則牴觸，應不予適用。」此係行政機關以職權發布解釋性行政規則，以對人民依法律享有之權利為原則，而增加限制被宣告違憲之例證。又如，司法院釋字第443號解釋要旨：「憲法第十條規定人民有居住及遷徙之自由，旨在保障人民有任意移居或旅行各地之權利。若欲對人民之自由權利加以限制，必須符合憲法第二十三條所定必要之程度，並以法律定之或經立法機關明確授權由行政機關以命令訂定。」此乃對於法律如無授權行政機關制定命令，行政機關即不得為之，更加不能以行政規則定之。故法律授權主管機關依一定程序訂定法規命令以補充法律規定不足者，該機關即應予遵守，絕不得捨法規命令不用，而發布規範行政體系內部事項之行政規則為之替代（司法院釋字第454、455、479、524號解釋亦有類似之解釋）；因此，法律雖有裁量權授予之義務，但不論是抽象法規制定或具體行政決定，其本質仍屬對行政機關所課予之義務及授予權利；

旨在要求行政機關合於目的性裁量⁸；而如課予人民義務，依法即應從嚴解釋之。

因此，對於人民重要之義務如不以法律明定，乃嚴重違反法律保留原則。據此，本案稅務機關曲解函示課予民眾義務，乃有違法律保留原則，依司法院釋字第597號解釋：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。」等意旨有違，且本案解釋涉及實質課稅與人民重要義務事項，尚非「技術性」、「細節性」可比，自不得以「行政規則」恣意為之。而行政規則之內容為「解釋法規」之意見，名稱一般亦被稱為函釋、解釋函、釋示，另外尚有以要點、注意事項、作業程序、原則、基準、規範等名稱定名⁹，行政規則由於各種因功能性質不一有不同名稱，行政機關尤不能巧取此方式取代法律或法規命令。法治國原則為憲法之基本原則，首重人民權利之維護，法秩序之安定及信賴保護原則之遵守；在此原則下法律須使人民可得預知，可以適應實定法上之法律效果¹⁰，而行政機關更無由以行政規則對人民課予不當義務。行政規則係行政體系內部事項之命令，並不直接對外發生效力，與人民權利義務無直接關係所致¹¹。為此，行政機關除非透過立法程序，否則更無由以

註7：李惠宗（2007.2），《行政法要義》，第410-411頁，元照出版有限公司。

註8：李惠宗，同上註，第39-40頁。

註9：參見臺北市法規標準自治條例第37條1項3款。

註10：吳小燕、李榮唐（2015.4），〈法律不溯既往原則〉，《房地合一課徵交易所得稅（謝哲勝主編）》，第59頁，元照出版有限公司。

註11：吳庚（2012.9），《行政法之理論與實用第》，第12版，第47頁，三民書局。

行政規則對人民課予重要義務。歷年來，稅務機關經常慣以函、令、要點等行政規則取代法律，卻忽視稅捐法定主義及有利於納稅義務人權益，有損稅法上之利益均衡原則。稅捐為國家財政重要收入經濟發展來源，法治國家中必須依據正當程序為之，稅務機關建立適法之課稅體制，落實完善稅捐法定主義與正義原則，及作為實踐公平、合理性之稅捐法制依據¹²。為此，稅務機關竟以對內函釋限縮人民權利，為法之所不許。

三、稅務機關對納稅義務人主體延遲責 任不能歸咎於受捐贈人

再者，依司法院釋字第622號解釋要旨：「憲法第十九條規定所揭示之租稅法律主義，係指人民應依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務，迭經本院解釋在案。中華民國六十二年二月六日公布施行之遺產及贈與稅法第十五條第一項規定，被繼承人死亡前三年內贈與具有該項規定身分者之財產，應視為被繼承人之遺產而併入其遺產總額課徵遺產稅，並未規定以繼承人為納稅義務人，對其課徵贈與稅。最高行政法院九十二年九月十八日庭長法官聯席會議決議關於被繼承人死亡前所為贈與，『如至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，應以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅部分，逾越上開遺產及贈與稅法第十五條之規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與憲法

第十九條及第十五條規定之意旨不符，自本解釋公布之日起，應不予援用』。」亦即，對於課稅機關未在合理期間內行使課稅權利，即不得再增加人民負擔。

贈與稅原則上為贈與人申報並負擔，倘贈與人未及時申報或延誤，其責任乃不可歸責於受贈人；受贈人所能掌控知悉之資訊僅為「何時受贈及其金額」，其不應承受贈與人「未依規定申報贈與稅」之稅捐非難結果，故核課期間更不應自5年延長為7年。而本案捐贈行為雖非贈與，但如類比贈與稅法課稅，中華人權協會乃為受捐贈人，捐贈人王月蘭女士或其繼承人、遺產管理人等何時申報稅捐、有無申報、漏報均非受捐贈人得以知悉或掌握，豈可將納稅義務人主體本應負擔之責任歸諸於受捐贈人？而設若贈與人有漏報、短報贈與財產情形時，故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅時，除了補贈與稅外還要處以所漏稅額1倍至3倍的罰鍰，可歸責與受贈人而向受贈人開罰嗎？準此，稅務機關任意將核課期間延長，至為無理，更是曲解立法之本意。何以最高行政法院，對此並無指陳，乃漠視受捐贈人權益至鉅。

本案稅務機關係以行政規則即作為核課延長稽徵理由依據，實乃有違法律保留原則。稅法上之利益均衡所追求之目標，宜兼顧國家利益、公共利益、關係人利益及納稅者個人利益，期能實現徵、納雙方以及其他各方關係人之利益公平兼顧，創造各方都有利局面；由於稅法須受到嚴格稅捐法定主義支

註12：林清汶（2016.12），〈對已核定不動產稅捐變更處分法制爭議之探討——評財政部105年度臺財法字第10413970920號訴願決定〉，《萬國法律雜誌》，第210期，第79頁。

配，有關稅法上利益均衡的運用，尚不得牴觸稅捐法定主義，仍應受憲法、法律及一般法律原則之拘束¹³，行政機關實不得以解釋函之行政規則恣意為之，對於民眾課以稅捐義務。特以過去行政機關以行政規則或命令取代法律，而被宣告違憲不勝枚舉，如司法院釋字第218號財政部以函示評定價格20%計房屋交易所得之函釋被宣告違憲，及釋字第619號土地稅法施行細則第15條違憲，係均係於稅務機關以行政規則或法規命令取代法律，因便宜行事亦被宣告違憲之案例，足供殷鑑。

肆、稅制稽徵制度應合憲並本於平等原則為之

稅捐係無對待給付之公法金錢給付義務，稅法乃富有強烈之憲法意識，與人民基本權行使至為密切¹⁴。蓋現代民主國家凡涉及基本權利之干預，皆須有法律之授權或依據即法律保留原則，始可以為之¹⁵。未有法律授權或職權命令均不得為之¹⁶，否則乃違反憲法保障課稅平等及法律保留原則。又我國現行之行政爭訟原則上，仍必須與人民自身權利、或法律上之利益遭受侵害（行政訴訟法

第9條），始可為之；導致司法對於行政行為審查受到影響與限制¹⁷，以致於長期留下之稅制沉苛問題，仍無以合理解決。

一、對公益社團與財團法人捐贈稅制差別待遇有違憲法平等原則

（一）公益社團組織、社團法人、財團法人稅法上之區別

公益社團法人與財團法人同屬公益法人，係以公益為目的而設立，公益法人於登記前均應經主管機關之許可；以營利為目的之社團，其取得法人資格，依特別法之規定（民法第45、46、59條）。而一般民間之社團組織尚非屬於「法人」，並無權利能力並未取得法律上之權利主體，所以亦不能登記成為財產之所有權人；然而，並不影響其社團功能之運作，依法仍得為訴訟上之主體。因此，對於非法人團體應有不同之認定方式，可將要件類型化區分為是否「繼續性」與「獨立性」二個概念，以界定該非法人團體範圍之地位¹⁸。而社團組織如進一步需成立為法人主體，依人民團體法第11條：「人民團體經主管機關核准立案後，得依法向該管地方法院辦理法人登記，並於完成法人登記後三十日內，將登記證書影本送主管機關備查。」，始可取得法人主體具有法人在民事

註13：陳清秀（2009.1），〈利益均衡在稅法上之運用〉，《東吳法律學報》，第20卷3期，第51頁。

註14：葛克昌（2014.9），〈稅捐稽徵之正當程序之違反及其效力〉，《財稅研究》，第43卷第5期，第123頁。

註15：李建良（2013.9），《行政法基本十講》，第248-249頁，元照出版有限公司。

註16：李建良，同上註，第252頁。

註17：楊智傑（2018.11），〈行政行為司法審查之理論基礎〉，《行政行為司法審查（臺灣法學基金會叢書25）》，第7頁，元照出版有限公司。

註18：謝宗憲（2019.3），〈非法人團體權利能力之研究〉，《全國律師雜誌》，第29卷第3期，第73頁。

上具有權利能力，如以所有人名義購買登記不動產；而法人解散後，仍須經過清算程序，由清算人依其職務辦理清算事務，且於完成清算程序後，法人之人格始歸消滅（民法第40條）。然大部分之社團組織，由於著重於功能性及目的性，且社員變動頻繁通常未向法院辦理登記，但並無礙其功能運作，且亦得為被捐贈之對象，所得稅法第4條第1項第13款規定訂定授權頒布「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第2條1項1款「民法總則公益社團」及「財團之組織」，即屬之。

而公益社團如經立案並向法院辦理登記，即具有權利能力謂之「社團法人」，其解散財產乃歸於地方自治團或主管機關指定之團體（民法第44條），且不得分配盈餘，基本性質上仍與財團法人相同。本案中華人權協會係已向法院辦理登記成為公益性社團法人，乃具有權利能力之主體。但依遺產及贈與稅法第20條第3款規定，符合「捐贈依法登記為『財團法人』組織且符合行政院規定標準之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產。」，依法可免課贈與稅，但卻仍排除上述公益社團組織或社團法人，殊為不公平。事實上，公益法人既非個人，亦非營利事業體，實在不該發生課稅或免稅之問題¹⁹。

（二）稅務機關應從資金用途作為稅制優惠依據

況且，社團縱未辦理法人登記或立案成為財團法人，仍無礙其公益性質之行使，臺灣

已有諸多公益社團持續性從事公益活動，但並無辦理法人登記或成另成為財團法人。本案中華人權協會即屬公益社團法人，其活動內容與宗旨分別為1.人權教育及理念之倡導、2.人權政策倡議與法案推動、3.重大人權案件及弱勢群體之關切與協助、4.臺灣人權指標調查與研究、5.國際人權公約的推動與監督、6.國際人權交流活動、6.國際人道救援與發展工作、7.原住民族協助與服務、8.兩岸人權對話與交流、9.賦稅人權改革之推動等，再再與公益內容活動息息相關。因此，何以要區別其無或有法人之登記或侷限於財團法人，而應正視其捐贈款項用途是否合理或正當作追蹤；設若受捐款入財團法人帳戶卻被個人中飽私囊或挪作非公益用途，而捐贈社團組織或法人全數作為公益活動，試問，何者應依法應享受稅捐優惠？不言可喻。而以現今資訊發達、金融體系健全條件下，稅務機關對於資金流向之查詢、調查，並非難事。而對於公益社團與財團法人作不同區別，不論捐贈資金用途採不同稅制，實乃違反憲法平等原則，至為不合理。

二、稅捐稽徵手段應本於誠信、合理、公平等基本原則

對於核課確定之稅捐案件，稅務機關應力求穩定，即行政行為應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴（行政程序法第8條）。納稅人因信賴稅捐機關之特定行為財產權益之影響，而依一般法律感情納稅人信賴值得保護時，則行政法之原則必須

註19：應式文（1996.7），〈公益法人課徵所得稅得研究〉，《法令月刊》，第47卷第7期，第20頁。

被迫退讓²⁰。對於行政相關應恪遵誠信原則，在實務判決及司法院解釋有諸多案例；如：行政法院73年判字第1758號判決亦認為稅法有信賴保護原則適用；76年474號判決進一步認為：「公法上之爭訟，應有信賴保護原則之適用，亦即當事人信賴行政機關之決定存在，已就其生活關係有適當的安排者，必須予以保護或合理之補償。」臺北高等行政法院92年度訴字第995號判決：「行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴為行政程序法第8條所明定，本案納稅義務人申報其個人綜合所得稅時既已申報系爭房屋之出租情形，稽徵機關基於職責應依行政指導通知原告辦理營業登記，並申報營業稅，方符誠實信用方法。稽徵機關未通知原告辦理營業登記，並加以處罰，乃損及人民正當合理信賴。」；最高行政法院100年度判字第1164號判決亦謂：「實質課稅原則與租稅公平原則，均應秉持租稅法律主義之精神為之，亦即納稅義務人及稅捐稽徵機關均應依法律明文規定決定是否課稅。而課民以繳納租稅之法律，於適用時該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，不得任意割裂適用。」再者，司法院釋字第370號解釋部分理由：「評定註冊之商標為近似而無效，涉及註冊之信賴利益，仍應依誠實及信用方法為之。」司法院釋字第525號解

釋部分理由：「信賴保護原則攸關憲法上人民權利之保障，公權力行使涉及人民信賴利益而有保護之必要者，不限於授益行政處分之撤銷或廢止（行政程序法第119、120條及第126條），即行政法規之廢止或變更亦有其適用。行政法規公布施行後，制定或發布法規之機關依法定程序予以修改或廢止時，應兼顧規範對象信賴利益之保護。」；等均為行政機關對於誠信原則應遵守之相關要旨。

有關行政規則得以構成人民善意信賴之基礎，並不分其行政規則之種類為何，包括解釋性行政規則、事實認定基準或類型化行政規則、裁量性行政規則，只要對外發布讓一般納稅人知悉，即足以構成信賴基礎；倘若僅是稽徵機關之內規或行政指令，並未對外發布，一般納稅人無從知悉時，則除已經稽徵機關執行多年而形成行政慣例外，自應不發生信賴保護問題²¹。我國租稅法之立法，尚缺乏明確誠實信用原則，稅捐之稽徵程序於稅捐稽徵法及各項稅法，均未如德國租稅通則般規定符合正當法律程序原則之稅務調查，特以行政法院亦未能完全本諸誠實信用原則理念，予以審理租稅案件，導致財稅機關對於現行稅法，以及稽徵程序諸多不符誠實信用原則者，造成違法或濫權課稅之嫌²²。然而，在稅法上除稅捐法定主義即課稅之合法性以及課稅平等原則外，仍應重視誠實信用原則存在，並導論出公法上信賴保護原則²³。而涉

註20：顏慶章（1990），〈租稅法內涵及基本原則之研究〉，《財稅研究》，第22卷第2期，第34頁。

註21：陳清秀（2010.3），〈稅法上行政規則稽徵行政程序透明化〉，《國家政策研究基金會》。

<https://www.npf.org.tw/3/7126>

註22：張進德（2013.3），〈誠信原則於租稅法之應用（下）〉，《稅務旬刊》，第2214期，第21頁。

註23：陳清秀（2010.9），《稅法總論》，第287頁，元照出版有限公司。

及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之（稅捐稽徵法第12-條第1項）。析言之，各種稅捐手段應合於稅捐正義及誠信、公平、實質課稅等法制基本原則。

因此，本案稅務機關對於中華人權協會，所導引出在稅制上之不理、不公平之處，如對於無從知悉「捐贈人」是否於規定期間內申報稅稅之受捐贈人，尤其受捐贈人其間並無任何不法行為，其稅捐核課期間卻由5年擅變為7年追徵稅捐，將使受捐贈人中華人權協會權益遭受侵害，對於協會之會務運作產生極大障礙，稅務機關乃違反誠信、合理、公平等原則。

三、憲法保障並貫徹稅制平等原則

憲法第7條：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」依司法院釋字第485號解釋部分要旨：「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待。」而司法院釋字第565號解釋意旨，乃為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之合理差別規定者，始與租稅平等原則無違。司法院釋字第443號解釋部分理由書亦謂：「至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本

身及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，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；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。」又司法院釋字第553號部分解釋理由亦謂：「事件之性質影響審查之密度，單純不確定法律概念之解釋與同時涉及科技、環保、醫藥、能力或學識測驗者，對原判斷之尊重即有差異。又其判斷若涉及『人民基本權之限制，自應採較高之審查密度』。」

再者，依所得稅法第17條第1項及營利事業所得稅查核準則第79條規定可悉，不論是社團組織抑或財團法人，皆得於一定限度比例內或全額扣抵稅額；惟於遺產及贈與稅法第20條第1項第3款，僅祇對公益、慈善、文化、教育等性質之財團法人捐贈方得免除贈與稅，竟忽略同等性質之社團組織對社會有與財團法人等同之貢獻，於租稅減免之規範上，對具上開公益性質之社團組織為不合理差別對待，使該些社團法人被排除於免除贈與稅之範圍外，乃有違憲法第7條揭示所保障之租稅平等原則。而透過對於稅捐規範之研究，進而協助建構課稅正當法律程序，建立

課稅平等原則是法律人應有之信仰²⁴。稅捐為政府公共服務財政所需，早期具有強烈之公益性及優越性，如得不必經法院裁判具執行名義且有執行力，對於欠稅者得逕以強制執行（稅捐稽徵法第39條），且稅捐債權亦優於一般債權²⁵（稅捐稽徵法第6條），乃賦予其公定力。然而，2013年5月已經增訂對於課徵稅捐之構成要件認定，稅捐稽徵機關就其事實乃負有舉證之責任（稅捐稽徵法第12-1條第3項），已經逐漸打破傳統稅捐高權主義趨勢，調整其稽徵手段與方式。創設稅捐義務之法律規定，就其內容、標的、目的及範圍必須明確，而使納稅人可以預測該項稅捐負擔以及合理計算，屬於法治國家稅捐法定主義要素²⁶。

政府鼓勵人民為公益活動，倘另一面卻又要核課贈與稅，更是忽略公益、慈善、文化、教育等性質之社團組織對社會正向發展之貢獻，實與上開立法旨意相悖離。據此，對於遺產及贈與稅法第20條第1項第3款僅規定捐贈予財團法人之捐贈額不計入贈與總額課徵贈與稅，而未納入公益社團組織實為法律之缺漏；對於捐款予公益性社團組織其捐款額應類推適用上述規定，應免予計入贈與總額，方合於憲法第7條平等待遇之原則。最高行政法院對憲法位階上之平等原則，竟可

忽略未予正視，甚為遺憾。

伍、結論與建議

最高行政法院對於本案諸多事實均未詳加查證，其判決之理由完全採信稅務機關之詞；對於高等行政法判決理由及被上訴人（中華人權協會）之答辯內容，幾無批駁或說明即率爾駁回，且適用法理明顯偏頗甚有牴觸法律之嫌，主觀心證覆蓋客觀事理，殊為遺憾且至為可議，將嚴重影響稅制之健全與發展，本文特予提出評析。期以，未來在司法院釋憲過程中能明察秋毫，詳加審酌。而本件王月蘭女士之遺囑執行人在協會提起訴願期間，亦曾表明一本捐贈人初衷，願意負擔該全部稅捐，何以中華人權協會仍執意聲請釋憲？乃事關稅捐稽徵制度之不合理，涉及違反憲法精神，且若干牴觸法制之處應以重視；以彰顯協會向來保障、維護臺灣人權、健全賦稅改革之宗旨永恆不變。而由本案衍生稅法若干議題，更加值得政府關注：

一、廢止訴願前必須先繳納半數稅款或提供擔保之陋習

稅捐稽徵法第39條第2項：「訴願前必須先繳納半數稅款或提供擔保」，否則移送強制

註24：許秀玉（2011.10），〈論正當法律程序原則〉，《軍法專刊》，第57卷第5期，第18頁。

註25：稅捐之徵收，優先於普通債權；土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收及法院、法務部行政執行署所屬行政執行分署執行拍賣或變賣貨物應課徵之營業稅，優先於一切債權及抵押權。經法院或行政執行分署執行拍賣或交債權人承受之土地、房屋及貨物，執行法院或行政執行分署應於拍定或承受五日內，將拍定或承受價額通知當地主管稅捐稽徵機關，依法核課土地增值稅、地價稅、房屋稅及營業稅，並由執行法院或行政執行分署代為扣繳。

註26：陳清秀（2010.9），《稅法總論》，第42頁，元照出版有限公司。

執行不公平對待納稅義務人之條款，乃違反保障人民訴願救濟的正當程序權利，屬不公平課稅手段。況且，一般民眾依法提出民事訴訟，僅須繳納訴訟標的約百分之一即可，何以對行政機關訴願必須預納「半數稅款或提供擔保」之高額費用？此種不合時宜制度，恐牴觸憲法第16條人民依法行使訴願之權利。

賦稅本質上是侵蝕人民財產之必要之惡程序，如果稅制先天設計不良，相關法制之間彼此扞格矛盾造成稅務纏訟，而人民將欠缺有效之救濟機制；如於訴願前必須先繳納半數稅款或提供擔保，實有違政府為民謀福祉、福利國家政策，實無必要應予廢止。

二、制定公益「捐贈」單行法典

現行稅捐法制對於「捐贈」課稅並無一部獨立之法典，乃散佈於遺產及贈與稅法第20條、所得稅法第4條第1項、第17條第1項、及營利事業所得稅查核準則第79條等規定。上述依所得稅法第4條第1項第13款免稅規定，訂定授權頒布「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第2條1項1款如合於「民法總則公益社團」及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案，及第17條（捐贈得列舉扣除額）均有優惠措施。

而本案稅務機關卻以遺產贈與稅法第20、7條等條文以「贈與」視之並核課贈與稅，而遺產贈與稅法第20所列舉者確有「捐贈」字義，但第7條文適用納稅主體原則上僅是「贈與人」並無「捐贈人」字義，而代繳者為「受贈人」並非「受捐贈人」，「捐贈」與

「贈與」乃分屬不同法律概念，將「捐贈」分散於不同法條文滋生紛歧並恐相互牴觸，並與「贈與」行為混淆。未來對於捐贈之定義與優惠措施應以法律明定，並從限制資金用途作為稅捐優惠之依據，可制定一獨立之單行法典，並與贈與稅等作區別。

三、以行政規則或命令限縮民眾權益，嚴重違反法律保留原則應予禁絕

歷來，稅務機關動輒以行政規則即作為稽捐核課依據，如以函釋、辦法、規定、要點、注意事項、作業程序、原則、基準、規範等名稱定名，行政規則由於各種因功能性質不一有不同名稱，行政機關尤不能巧取，此此方式取代法律或法規命令；而稅法上之利益均衡所追求之目標，宜兼顧國家利益、公共利益、關係人利益及納稅者個人利益，期能實現徵、納雙方以及其他各方關係人之利益公平兼顧，創造各方都有利局面。

本件最高行政法院接受稅務機關援引機關內部之函釋認定，作為課稅延長依據，至為可議；長久以來稅務機關慣以行政規則或命令便宜行事，限縮人民權利並課徵義務似已形成常態，乃違反法律保留原則、破壞時效制度，應予禁絕。

四、捐贈公益社團法人或組織應與財團法人一律適用優惠稅制，以貫徹憲法平等原則

目前捐贈（贈與）公益社團法人或組織卻無法得比照財團法人，享有全部優惠稅制，僅捐贈人依其自然人或法人、及捐贈對象屬性，在所得稅法上等上享有一定限度比例之優

惠，其餘仍要依遺產贈與稅法規定課徵贈與稅，在稅法上令人費解、徒增紛擾。公益社團法人如經立案並向法院辦理登記，乃具有權利能力，其解散後財產乃歸於地方自治團或主管機關指定之團體，且社員不得分配盈餘，基本上與財團法人相同。本案中華人權協會已向法院辦理登記成為公益性社團法人，乃具有權利能力之主體；但依遺產及贈與稅法第20條第3款規定，僅限符合「捐贈依法登記為『財團法人』組織且符合行政院規定標準之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產。」方可免課贈與稅，但卻仍排除上述公益社團組織或社團法人，涉及差別待遇，殊為無理，乃有違憲法平等原則。

稅法對於捐贈或贈與行為得以提供優惠措施，旨均在鼓勵從事公益者有所回饋得以免稅，但不應漏除公益社團法人。中華人權協會實際上所從事之會務均與人權公益性之公共事務息息相關，亦無任何營利行為，且工作人員大部分屬義工，事務性開銷均仰賴各界捐贈以維繫協會命脈；何以同樣具公益性質社團法人與財團法人竟有此差別待遇？乃嚴重違反憲法平等原則，損及捐贈者行善初衷，更與立法意旨背道而馳；因此，本文認為：對於捐贈公益社團法人或組織，應與財團法人一律適用優惠稅制，以貫徹憲法上平等原則，俾以落實、健全國家整體稅捐稽徵制度。