

解釋字號	釋字第190號
解釋公布院令	中華民國 73年11月02日
解釋爭點	未報土地移轉現值，以公告現值徵增值稅違憲？
解釋文	<p>平均地權條例第四十八條第二款之規定，旨在促使納稅義務人按期納稅，防止不實之申報，以達漲價歸公之目的，與憲法第十五條、第十九條及第一百四十三條第三項各規定，均無牴觸。¹</p>
理由書	<p>平均地權條例第四十八條「土地所有權移轉時，未於規定期限內申請權利變更登記並申報土地移轉現值者，依左列規定處理：一、由主管機關以書面通知權利人及義務人，限於十日內補行申請申報。二、權利人及義務人不依前款之規定辦理，或其申報之土地移轉現值，低於當期之公告土地現值者，主管機關應通知當事人以公告土地現值為其土地移轉現值，徵收土地增值稅」之規定，乃在促使納稅義務人按期納稅，防止不實之申報，以達漲價歸公之目的，與憲法第一百四十三條第三項所定「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」之本旨相符，亦無牴觸憲法第十五條、第十九條可言。至未依規定期限報稅，經主管機關核課土地增值稅，其因自然漲價所生之差額利益，應向獲得該項利益者徵收，業經本院釋字第一八〇號解釋有案，併予說明。</p> <p>大法官會議主席 院 長 黃少谷</p> <p>大法官 林紀東 陳樸生 陳世榮 范馨香 翁岳生 蔣昌煒 梁恒昌 鄭玉波 涂懷瑩 姚瑞光 翟紹先 楊與齡 李鐘聲 馬漢寶 楊建華 楊日然</p>
相關法令	<p> 憲法第15條(36.01.01).</p> <p> 憲法第19條(36.01.01).</p> <p> 憲法第143條第3項(36.01.01).</p> <p> 司法院釋字第180號解釋</p> <p> 平均地權條例第48條第2款(69.01.25).</p>

魏 O 成聲請函

聲請人因憲法上所保障之權利遭受主管機關不法侵害，經依法定行政救濟程序提起訴訟均遭駁回，其不法侵害卻因此圖利於怠於行使權利之權利人，因主管機關及行政救濟訴訟程序及確定終局裁判據以駁回之理由所適用之平均地權條例第四十八條規定以主管機關通知當事人之當期公告現值為其移轉現值，徵收土地增值稅，然因同條例第四十七條第一項規定出賣人因無法會同權利人，主管機關不受理出賣人申報及繳稅，乃申請檢舉由主管機關依平均地權條例第四十八條規定逕行核定，亦遭拒絕受理，案經台北市政府訴願決定受理時，公告現值復巨幅提高，而按提高後之土地公告現值向出賣人徵收土地增值稅，而該項增加之土地自然漲價利益雖由權利人所享有，因主管機關處理時間之延誤，卻向未獲其利益之出賣人徵，其與行政法院著有判例解釋有所違反（行政法院 54 年度判字第一三八號判例）共並與憲法第十五條所明定人民之財產權應予保障之規定牴觸，除未予保障反予以侵害，及與憲法第十九條所明定人民有依法律納稅之義務之規定牴觸，即權利人再次移轉時其享有之土地自然漲價利益依平均地權條例第三十七條規定及憲法第一百四十三條第三項規定應納之土地增值稅予以免除，並與憲法第一百四十二條第三項規定土地價值非因施以勞力資本而增者，應由國家徵收土地增值稅，歸納人民共享之規定牴觸，為此謹依司法院大法官會議法第四條第一項第二款規定聲請解釋憲法，期以解除主管機關之不法侵害為目的，謹縷陳事實及理由如次：

事實

緣聲請人所有台北市北投區○○段○○段○○○地號等 12 筆持分土地，於 62 年 4 月 25 日各就持分立約讓售泰豐建設股份有限公司（以下稱泰豐公司），而泰豐公司怠於行使權利，經申請稅扣機關，因無法會同權利人申請准予單獨申報繳納，為其函復不准，乃申請地政機關及稅捐機關依平均地權條例第 48 條規定逕行核定土地增值稅亦為拒絕受理，案經台北市府訴願決定應由地政機關受理時公告土地現值由每平方公尺新台幣（下同）四、四八〇元調整至六、九〇〇元，按立約當期之公告土地現值為九〇七元（每坪三〇〇元）台北市稅捐稽徵處士林分處乃依每平方公尺六、九〇〇元為移轉現值核定土地增值稅，全數向聲請人徵

收，將 62 年 4 月 25 日之九〇七元至六、九〇〇元之土地自然漲價利益係由泰豐公司及其買賣人所享有應「漲價歸公」之土地增值稅免除，經依法申請複查及提起訴願、再訴願、行政訴訟均遭駁回，確定終局裁判之行政法院 71 年度判字第 748 號判決（如附件十）所適用之土法律為平均地權條例第四十八條規定主管機關通知當事人申報當期之公告土地移轉現值，核課土地增值稅，台北市稅捐稽徵處複查決定，台北市政府訴願決定，財政部再訴願決定持同一理由駁回聲請人之行政救濟案，致使聲請人因出賣土地所獲 62 年間之價金尚不足繳納該項土地增值稅，而需再行變賣其他財產，足證聲請人之財產權已遭受不法侵害之事實。

理由

一、對於確定終局裁判所適用之法律命令，發生有牴觸憲法之疑義之內容。行政法院判決所適用之平均地權條例第四十八條規定為土地所有權移轉時，未於規定期限內申請權利變更登記並申報土地移轉現值者，依左列規定處理：（一）由主管機關以書面通知權利人及義務人，限於十日內補行申請、申報。（二）權利人及義務人不依前款之規定辦理，或其申報土地移轉現值低於當期之公告現值者，主管機關應通知當事人以公告土地現值為其土地移轉現值，徵收土地增值稅。

二、聲請人對於前項規定所持之見解。

1. 平均地權條例第四十七條第一項硬性規定土地所有權移轉時，權利人及義務人「應於訂立契約之日起一個月內」檢同契約及有關文件共同申請權利變更登記及同時申報現值。而本案聲請人因無法會同權利人共同申報，因納稅義務人為出賣人（即聲請人）而非權利人，經申請主管機關核示不能單獨申報（如附件一）又本項硬性規定「應於訂立契約之日起一個月內」申報土地移轉現值，若未於規定期間內申報者，主管機關依同條例第四十九條及第四十八條明文定有未於規定期間內，申請權利變更登記及申報土地移轉現值者，主管機關應逕行核定以公告土地現值為土地移轉現值徵收土地增值稅，亦足證土地增值稅之徵收時際為訂立契約之日起一個月內決定不變期間之當期公告土地現值為準，經行政法院 66 年度判字第 568 號確定判決，69 年度判字第 1 號及 155 號判決著有明例（如附件二、三、四）並均一致認為以甲

報當期公告現值向出賣人課徵土地增值稅為違憲之處分可證。

2.再按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為憲法第一百四十三條第三項所明定，為實施漲價歸公，土地所有權人自行申報地價後之土地自然漲價應徵收土地增值稅亦為平均地權條例第三十五條所明定，由以上各規定以觀其應徵收之土地增值稅應為非因施以勞力資本而增加之土地自然漲價部份。換言之，乃對於不依「受益者」勞力資本所產生之土地增值之課徵，以使漲價歸公。又依平均地權條例第三十七條規定土地增值稅以原土地所有權人為納稅義務人，但土地所有權為無償移轉者，以取得所有權人為納稅義務人並不向出賣人徵收，足證其納稅主體為「受益者」殆無疑義，蓋因土地出賣人於土地所有權移轉時，其所獲價金中含有土地自然漲價利益故向其徵收以使漲價歸公，若土地所有權移轉時，其讓與人並未獲有土地自然漲價利益，自亦無使其漲價利益歸公之可言，為行政院 54 年度判字第一三八號判決釋示甚明，而土地增值稅之徵收，目的在求漲價歸公，土地之自然漲價應依照土地漲價總數額計算於土地所有權移轉時為準，此在平均地權條例第三十六條第一項前段定有明文，所謂「土地所有權移轉時觀諸上開同條例第四十七條第一項規定「應於訂立契約之日起一個月內」，依實際辦理情形，必須於核課土地增值稅繳清後，並查無欠稅方能向地政機關辦理所有權移轉登記，及民法第七百六十條規定不動，產物權之移轉應以書面為之，故係指移轉事實發生之日起，即不動產訂立契約之日起一個月內之法定不變期間而言，揆諸以上憲法及法律規定課徵土地增值稅應以土地所有權移轉時實發生之日起，即訂立契約之日起法定不變期間一個月內之當期公告現值為土地漲價總數額之計算基礎為適法之處分，以申報當期或主管機關通知當事人之當期公告土地現值為計算基礎是違憲之處分（按：法院判決移轉，權利人怠報時，義務人無法申報，及主管機關怠於通知及核定，義務人亦無法申報及繳稅。）而法律與憲法牴觸者無效，憲法第一百七十一條定有明文。

3.又查本案土地所有權移轉時即訂立契約之日起（62 年 04 月 25 日）法定一個月之土地公告現值為每平方公尺新台幣（下同）九〇七元，因泰豐公司怠於行使權利，聲請人無法會同其申報，乃申請由出賣人單獨申報繳稅為稅捐機關函復不准，又申請人檢舉由地政機關及稅捐機關依公權力之行使依平均地權條例第四十九條及第四十八條（行為時適用之實施都市平均地權條例第四十

三條及第四十二條規定辦理，亦均遭拒絕（如附件五、六、七），案經台北市政府訴願決定（如附件八）應由地政機關受理時，土地公告現值又由四、四八〇元調至六、九〇〇元，而核定之土地增值稅每平方公尺達三、五〇〇元，由九〇七元至六、九〇〇元之土地漲價利益原係由泰豐公司及其買受人所有，依前項說明之憲法及法律規定泰豐公司及其買受人所享有之土地自然漲價利益應課徵之地增值稅，應於其所有權移轉時對其課徵方屬正辦，而確定終局裁判之行政法院判決所適用之平均地權條例第四十八條規定以主管機關通知當事人之當期公告土地現值核定之土地增值稅達每平方公尺三、五〇〇元，而原出售價金九〇七元全數繳稅尚不足二、五九三元，足證業已嚴重一法侵害聲請人財產權，亦即與憲法第十五條規定人民之財產權應予保障之規定牴觸，非但不保障反予以侵害，又免除泰豐公司及其買受人之所有權移轉時其此部份土地自然漲價利益應歸公之土地增值稅亦與憲法第十九條所明定人民有依法律納稅之義務規定牴觸，同時亦與憲法第一百四十三條第三項所明定土地增值稅之徵，係以土地價值非因施以勞力資本而增加者之規定牴觸，亦即憲法本條所明定土地增值稅之徵收，應對土地本身原有價值外，非因施以勞力資本而加增部分而言，其超過該增加部份，甚致連同土地本身價值亦不足以繳納所課徵之土地增值稅，是項規定顯然與憲法第一百四十三條第三項規定牴觸，殆無疑義。

三、解決疑義必須解釋憲法之理由

- 1.按法律與憲法牴觸者無效，法律與憲法有無牴觸發生疑義時，由司法院解釋之，憲法第一百七十一條定有明文。
- 2.本案複查決定、訴願決定、再訴願決定及行政法院判決所適用之平均地權條例第四十八條規定以主管機關通知當事人當期之公告現值核定土地增值稅，全數向出賣人課徵，除牴觸憲法第一百四十三條第三項規定、憲法第十五條規定、憲法第十九條規定，不法侵害出賣人外，而且圖利於買受人，並違反課稅公平之原則，及違反課稅實體從舊原則，亦違反行政法院 54 年度判字第一三八號判例釋示，同時案情相同處理應一致，亦為行政機關一再強調之公平公正公開原則。
- 3.本案部份遲延過失責任可歸責於行政機關處理延誤所致，不可歸責於聲請人，前另案財政部 70.10.20 台財稅字第三八八八四號函釋同意內政部 70.10.5 台內地字第四七〇〇三號函釋略以：

「本案之延誤責任自不應歸責於當事人，但可准其照漏例之六十九年度公告現值申報。」（如附件九）由此可證行政機關之前後處理不一致。

4.為此懇請

鈞院體恤民艱：惠予解釋平均地權條例第四十八條規定以主管機關通知當事人之當期公告土地現值為土地移轉現值核定土地增值稅是違憲之規定。應以平均地權條例第四十七條第一項規定土地所有權移轉時，應予訂立契約之日起一個月內之法定不變期間當期之公告土地現值為土地移轉現值核定土地移轉現值為合乎憲法之行政法院，按土地增值稅為行為稅，並無法逃避於下移轉者時，仍可課徵更多的增值稅，而逾期辦理亦已有罰則之規定，對國庫並無所損，只是課徵對象及時間變為更合法而矣！同時更符合大有為政府之合法、合情、合理之原則。

中華民國七十一年八月五日

聲請人：魏 O 成