

解釋字號	釋字第241號
解釋公布院令	中華民國 78年05月26日
解釋爭點	62年都市計畫法修正後繼承移轉，減徵增值稅40%之函釋違憲？
解釋文	<p>財政部中華民國六十六年七月二十五日台財稅字第三四八一<sup>1</sup>九號函稱：「在六十二年九月六日都市計畫法修正公布前經編為公共設施保留地，並已規定地價；但在該法修正公布後曾發生繼承移轉者，於被徵收時，不適用平均地權條例第四十二條第一項但書規定」，係基於都市計畫法修正公布後，已有因繼承而移轉之事實，於該土地被徵收時，既以繼承開始時之公告土地現值為計算土地漲價總額之基礎，則其土地增值稅負在一般情形已獲減輕，故應依上開條例第四十二條第一項前段規定減徵土地增值稅百分之四十，不適用同條但書減徵土地增值稅百分之七十之規定。上開財政部函符合前述法條之立法意旨，於租稅法律主義及公平原則無違，並不牴觸憲法。</p>
理由書	<p>國家因興辦公共事業之需要，得依法徵收私有土地，惟對於<sup>1</sup>為公益而犧牲其權利之土地所有權人，除給予地價補償及其他補償費外，並斟酌情形給予相當之租稅優惠，以符公平原則。土地稅法第三十九條第一項及平均地權條例第四十二條第一項均規定：「被徵收之土地，其土地增值稅一律減徵百分之四十。但在中華民國六十二年九月六日都市計畫法修正公布前，經編定為公共設施保留地，並已規定地價，且在該次都市計畫法修正公布後未曾移轉者，其土地增值稅減徵百分之七十」，即係本於上述意旨。</p> <p>土地被徵收者，其土地漲價總數額之計算，通常係以被徵收<sup>2</sup>時之公告土地現值，減去原規定地價或前次移轉現值為準，其經過繼承之土地，則以繼承開始時之公告土地現值作為前次移轉現值。又依上開法條規定，被徵收土地之土地增值稅，一般減徵率為百分之四十，其在中華民國六十二年九月六日都市計畫法修正公布後，未曾移轉者，因經過時間較久，徵收時之公告土地現值與原規定地價相差較大，特給予減徵百分之七十之優惠；其在前開日期以後，有繼承開始之事實者，屬於因繼承而移轉，依法已免徵土地增值稅，而徵收時之公告土地現值與前次移轉現值，在</p>

一般情形相差較小，其稅負已獲減輕，故應依一般減徵率計算土地增值稅，不適用減徵百分之七十之規定。否則，反失其平。財政部中華民國六十六年七月二十五日台財稅字第三四八一九號函，認為繼承亦屬土地移轉方式之一種，與財產權主體變更即為權利移轉之概念相符，其所稱：「在六十二年九月六日都市計畫法修正公布前經編為公共設施保留地，並已規定地價；但在該法修正公布後曾發生繼承移轉者，於被徵收時，不適用平均地權條例第四十二條第一項但書規定」，即係基於前述旨趣，符合首揭法條之立法意旨，於租稅法律主義及公平原則無違，並不牴觸憲法。

大法官會議主席 院 長 林洋港

大法官 翁岳生 翟紹先 楊與齡 李鐘聲

楊建華 楊日然 馬漢寶 劉鐵錚

鄭健才 吳 庚 史錫恩 陳瑞堂

張承韜 張特生

#### 相關法令

 [憲法第15條\(36.01.01\)](#)

 [憲法第19條\(36.01.01\)](#)

 [憲法第172條\(36.01.01\)](#)

 [土地稅法第39條第1項\(68.07.25\)](#)

 [平均地權條例第42條第1項\(75.06.29\)](#)

財政

部 ( 66 ) 台財稅字第34819號函

#### 相關文件

抄周 0 蔭等聲請書

受文者：司法院

主 旨：為行政法院七十四年判字第四六八號再審判決所依據之行政法院六十二年判字第六一〇號判例及財政部六十六年台財稅第三四八一九號函釋與平均地權條例立法原意違背，並牴觸憲法故依法聲請解釋。

說 明：緣聲請人所有土地被台北市政府徵收，於減徵土地增值稅適用之命令認為牴觸憲法第一百七十二條、第十五條、第十九條，經主張該命令無效未獲同意後，提起訴願、再訴願、行政訴訟及再審之訴盡遭駁回，就確定終局判決適用之命令發生牴觸憲法疑義，茲依司法院大法官會議法第六條規定，就法定要件列明如下：

## 一、必須解釋之理由及引用之條文

憲法為國家基本大法，依法律位階說其效力最高，依第十五條人民財產權應予保障，第十九條人民有依法律納稅之義務，第一百七十二條命令與憲法或法律牴觸者無效，命令解釋法條條文時應顧及立法原意精神，尤其租稅法律應嚴守租稅法律主義，不得擴充或比附援引，應綜觀全文闡明真意，使條文解釋得為適當之應用，並無創設或變更法律之效力，故其解釋不得逾越立法本旨之範圍（行政法院六十一年判字第一六九號判例）。如純就稅收目的任意解釋，則與憲法規定人民依法律始有納稅義務及保障財產權之規定有違，當非法治時代人民之福。

## 二、

### 1 疑義或爭議之性質與經過

聲請人所有台北市士林區永平段三小段○○○、○○○地號土地係由六十七年九月一日死亡之周○雲繼承取得（另一繼承人周○清已於七十三年七月六日死亡，由周○正單獨繼承），該土地於五十九年被劃為都市計劃公共設施保留地，七十二年底台北市政府報經行政院核准公告徵收，台北市稅捐處課徵增值稅時僅依平均地權條例第四十二條第一項減徵百分之四十，即認定六十七年九月一日發生繼承取得移轉，未依但書規定減徵百分之七十，斤斤於文字表面意義，公式化決定「移轉」包括繼承取得法律事實之移轉，聲請人不服其處分提起訴願，台北市政府訴願決定程序駁回，經提起再訴願依據稅捐稽徵法第廿八條及財政部七十二年台財稅字第三三三三一號函主張不須經複查程序得逕行訴願，財政部再訴願決定程序合法，但實體仍駁回，向行政法院起訴仍被依同一理由駁回，因其判決理由顯然消極不適用法規之適用法規顯有不當，乃提起再審之訴（依行訴法第廿八條第一款、大法官會議釋字第一七七號解釋、行政法院六十一年判字第一六九號判例），仍被駁回，其判決理由依據之命令牴觸憲法，為維護權益並探求爭議之「移轉」二字真義，呈請鈞院解釋牴觸憲法與否。

### 2 對本案所持之見解與立場

實施平均地權由規定地價、照價徵稅、照價收買而漲價歸公，為國父遺訓，為達政策目的採取獎勵、處罰手段，同條例有「移轉」二字分屬者，如第四十二條第二項因重劃後第一次「移轉」減徵增值稅百分之二十；第四十三條第二項，私有荒地或空地經

改良利用或建築使用而「移轉」所有權者，就應納土地增值稅額減徵百分之二十；第四十五條第一項，農業用地「移轉」後為自耕農業使用者，以該宗土地增值稅額百分之二十，由政府補助自耕農地承受人，如不分青紅皂白一律解為「移轉」包括繼承法律事實取得之移轉，因繼承取得移轉免納增值稅，政策獎勵變為無意義。

近代租稅法律主義於解釋時已比擬刑法「罪疑唯輕」原則，極盡保護人民財產權之能事，解釋法律條文唯人民有利之解釋。解釋文字探究真意如大法官會議釋字第一七一號對「其」解釋，民法第七五九條「判決」解釋僅限於共有物分割之形成判決，其它確認判決、給付判決則不包括在內。（最高法院四十三年台上字第一〇一六號判例、六十五年台上字第一七九七號判例）亦有先例。

財政部七十三年台財稅第六四九一四號解釋農業發展條例第廿七條「移轉」二字時，雖因同條例第三十條亦有「繼承移轉」用詞，已不因噎廢食而就立法原意政策目的解為「…鼓勵農地利用…重點在明定免納要件，稅法中列有須繳稅之土地變動（更）案件，凡符合規定要件者皆屬其範圍。…繼承案件…則不宜包括在內。」（附件一），否定繼承移轉為法條中所稱之移轉。地政法規解釋中亦不乏其例，如內政部六十一年台內地字第四五四二四七號函、六十四年同字第六二五八八〇號函、六十八年同字第二四四六九號函、七十二年同字第一五七四一號函（附件二、三、四、五、）皆解為不包括繼承取得之移轉。

民法物權篇為不動產物權本法，第七六〇條規定不動產物權之移轉應以書面為之，所有權人死亡之繼承取得移轉，我國立法例非採積極承認主義，而採消極主義，除以書面拋棄外隨即取得，僅非經登記不得處分而已。

### 三、有關機關處理之主要文件及其說明

士林稅捐分處處分：

依爭執之財政部函釋否准退稅

台北市政府訴願決定：

程序未複查駁回，實體依財政部函仍駁回

財政部再訴願決定：

程序合法免經複查程序得逕行提起訴願，實體部份引用同函仍駁回行政法院判決：條文但書未仿效相同立法成例，另設因繼承而

移轉者除外之規定，即應視為有意省略。從而財政部函未與法律牴觸仍判決駁回。

行政法院再審判決：

雖因繼承而取得不動產物權者不須以書面為之，與同法第七百六十條所定不動產物權移轉之方式有不同，但亦不能執此謂…「移轉」不包括繼承移轉在內，為貫徹平均地權條例漲價歸公之立法意旨…無特予優惠減徵之理由。財政部函與立法意旨並無違背，再審原告所訴各節均不足採，仍予駁回。

#### 四、聲請解釋憲法之目的

綜上陳述，行政法院判決引用之六十二年判字第六一〇號判例，依釋字第一八五號其不合部分已不堪援用，財政部六十六年台財稅第三四八一九號函釋與平均地權獎勵土地利用，懲罰投機未故意違背而移轉所有權之繼承法律事實取得移轉之立法意旨違背，影響土地徵收作業及侵害聲請人權益，懇請鈞院鑒核解釋「平均地權條例第四十二條第一項但書所定「移轉」二字不包括因所有權人死亡而發生之繼承法律事實取得之移轉（無論有否辦理繼承取得登記），財政部六十六年台財稅第三四八一九號函牴觸平均地權土地利用政策目的，依憲法第一百七十二條應屬無效。」以釋疑並探究平均地權立法本意，以維聲請人權益為禱。

聲請人：周〇蔭

聲請人：周〇雄 住同右

周〇正 住同右

周〇玲 住同右

中華民國七十四年七月二十日

行政法院判決 七十四年度判字第肆陸捌號

再審原告 周〇蔭 （住略）

指定送達代收人：林〇崧 （住略）

周〇雄 （住略）周〇正 （住略）

周〇玲（住略）

再 審

被告機關 台北市稅捐稽徵處

上再審原告因土地增值稅事件，對本院中華民國七十四年一月十八日七十四年度判字第三十六號判決，提起再審之訴，本院判決如下：

主 文

再審之訴駁回。

事 實

再審原告及於七十三年七月六日死亡之周〇清，均係周〇雲之繼承人，於周〇雲六十七年九月一日死亡後，因繼承而共有台北市士林區永平段三小段〇〇〇、〇〇〇地號兩筆土地，該土地於三十九年間被劃為都市計畫公告設施保留地，至七十二年底由台北市政府公用徵收，再審被告機關依據該市府地政處函送補償地價清冊，核課土地增值稅時，予以減徵百分之四十，再審原告等不服，主張應減徵百分之七十，申請退還溢課稅款，再審被告機關函復不准，再審原告提起訴願、再訴願及行政訴訟，遞遭駁回，乃提起再審之訴，茲摘敘其再審起訴意旨於次：

本案提起再審之訴依據行政訴訟法第二十八條第一款「適用法規顯有錯誤者」及大法官會議釋字第一百七十七號解釋為再審理由。（一）我國為大陸法系國家，租稅法律解釋，應嚴守租稅法律主義，及符合立法目的之政策目標，並闡明法條之真意，使條文規定，得為適當之應用，並無創設或變更法律之效力，故其解釋不得逾越立法本旨之範圍（鈞院六十一年判字一六九號判例），始為適法，不得純以稅收為目的，任意解釋致侵害人民財產權。財政部六十六年台財稅第三四八一九號函釋解為包括繼承移轉，牴觸法律，依憲法第一百七十二條及中央法規標準法第十一條規定應屬無效。原判決理由「.....將其自所有權移轉方式內特予分出，規定因繼承而移轉者不徵收土地增值稅之必要。土地稅法第三十九條第一項但書既未仿效相同立法成例，另設因繼承而移轉者之除外規定，即應視為有意省略。.....」（原判決理由反面第八行中段起），認定條文中有「繼承移轉」之特別規定時，其他條文中有「移轉」用詞時，即包括繼承移轉。查七十二年八月一日修正公布之農業發展條例第三十條亦有「繼承移轉」用詞，但財政部於七十三年台財稅第六四九一四號函釋同條例第二十七條規定「移轉」用詞時，已就立法原意政策目的解釋認定



為，「.....係沿襲民法、土地法之概念而來，所稱移轉針對農業用地所有權變動而言.....因而產生之物權變動。主旨在藉免納土地增值稅，以鼓勵農地利用，換言之，規定重點在明定免納之要件，稅法中列有須繳稅之土地所有權變動（更）案件，凡符合規定要件者，皆屬其移轉範圍。.....繼承案件.....則不宜包括在內。」（附件一）即否定繼承移轉為法條中所稱之移轉。（二）民法物權篇為不動產物權之基本法，第七百六十條規定「不動產物權之移轉或設定應以書面為之。」按繼承係法律事實之承受，並不須以書面始得為之，僅非經登記不得處分其物權而已（民法第七百五十九條）。（三）原判決認定平均地權條例條文中及土地稅法第三十九條第一項但書「移轉」二字包括繼承移轉，立法原意係有意省略，財政部六十六年台財稅第三四八一九號函無牴觸法律可言，但對同條例第四十二條第二項、第四十三條第二項、第四十三條第一項，即土地稅法第二十八條第二項、第三十九條第二項條文中「移轉」用詞因繼承免繳增值稅，如解釋為包括繼承移轉則不能自圓其說，卻隻字不提。綜上理由，不動產物權之移轉應以書面為之，並經登記（民法第七百六十條），但因繼承、強制執行，公用徵收或法院之判決而取得不動產物權者，則不須以書面為之，僅非經登記不得處分而已。（民法第七百五十九條）平均地權條例為實現 國父平均地權遺訓，採取獎勵、處罰手段，如因所有權人死亡繼承人繼承登記後即失卻減徵增值稅百分之三十利益即非立法原意，從而平均地權條例第四十二條第一項但書，即土地稅法第三十九條第一項但書，並不包括繼承法律事實之取得（無論有否辦理繼承登記）未違反平均地權土地政策之土地利用者，財政部六十六年台財稅第三四八一九號函牴觸法律為無效之行政命令請判決廢棄原決定及原處分，並命退還百分之三十溢課稅款等語。

#### 理 由

按當事人對於本院判決提起再審之訴，必須具有行政訴訟法第二十八條所列各款情形之一者始得為之，該條第一款所謂「適用法規顯有錯誤」者，係指原判決所適用之法規與該條應適用之現行法規相違背，或與解釋判例有所牴觸者而言，至於法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，再難謂為適用法規錯誤，而據為再審之理由，本院六十二年判字第六一〇號著有判例。本件系爭土地由再審原告等於六十七年九月一日因繼承移轉而取得所有權，而該土地於五十九年間，已被劃為都市計畫公共設施保留

地，至七十二年被台北市政府徵收等情，為不爭之事實，再審被告機關依土地稅法第三十九條第一項前段、第五條第二項規定及財政部66.7.25 台財稅第三四八一九號函釋示，就其應徵收之土地增值稅，未准其減徵百分之七十，並無違誤，訴願、再訴願決定遞予維持，均無不合，本院原判決將再審原告之訴駁回，其適用法規，與其應適用之現行法規，或解釋判例，並無違背或牴觸之處。再審原告主張繼承移轉，應包括在土地稅法第三十九條第一項但書之範圍內，即不應依該條第一項前段減徵百分之四十規定課徵其土地稅，且七十二年八月一日修正公布之農業發展條例第三十條雖有「繼承移轉」用語，但財政部（七三）台財稅第六四九一四號函釋同條例第二十七條規定之「移轉」一詞，即否定「繼承移轉」為該法條中之「移轉」，而民法第七百六十條規定不動產物權之移轉方式與同法第七百五十九條規定之繼承移轉亦有不同，平均地權條例為實現國父平均地權之遺訓，採取獎勵、處罰手段，如因所有權人死亡，繼承人繼承登記後即失卻減徵增值稅百分之三十利益，即非立法原意，從而平均地權條例第四十二條第一項但書即土地稅法第三十九條第一項但書，應不包括繼承法律事實之取得，財政部六十六年台財稅第三四八一九號牴觸法律為無效之行政命令云云，第查農業發展條例第二十七條、第三十條規定，係為鼓勵農業發展及限制耕地分割或移轉共有而設，財政部（七三）台財稅字第六四九一四號函釋亦不外此旨，初與被徵收土地之土地增值稅，應如何減免無涉。依民法第七百五十九條規定，「因繼承、強制執行、公用徵收或法院之判決，於登記前已取得不動產物權者，非經登記不得處分其物權。」雖可見因繼承而取得不動產物權者，不須以書面為之，與同法第七百六十條所定不動產物權移轉之方式有所不同，但亦不能執此而謂平均地權條例第四十二條第一項但書及土地稅法第三十九條第一項但書所定之「移轉」不包括繼承移轉在內，為貫徹平均地權條例漲價歸公之立法意旨，因繼承而取得之土地被公用徵收時，其土地增值稅之課徵，亦無特予優惠減徵之理由。財政部六十六年台財稅第三四八一九號函釋：「土地繼承亦屬移轉方式之一」，與立法意旨並無違背，再審原告所訴各節，均不足採，揆諸首開判例意旨，其提起本訴，顯無再審理由，仍應予以駁回。

據上論結，本件再審之訴顯無再審理由，爰依行政訴訟法第三十



三條、民事訴訟法第五百零二條第二項，判決如主文。

中 華 民 國 七 十 四 年 四 月 九 日

---