

司法院釋字第三六九號解釋

中華民國 83 年 12 月 23 日

院台大二字第 23211 號

解 釋 文

憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。至法律所定之內容於合理範圍內，本屬立法裁量事項，是房屋稅條例第一條、第五條、第六條及第十五條之規定與憲法並無牴觸。又房屋稅係依房屋現值按法定稅率課徵，為財產稅之一種；同條例第十五條第一項第九款就房屋稅之免稅額雖未分別就自住房屋與其他住家用房屋而為不同之規定，仍屬立法機關裁量之範疇，與憲法保障人民平等權及財產權之本旨，亦無牴觸。惟土地法第一百八十七條規定：「建築改良物為自住房屋時，免予徵稅」，而房屋稅條例第一條則規定：「各直轄市及各縣（市）（局）未依土地法徵收土地改良物稅之地區，均依本條例之規定徵收房屋稅」，對自住房屋並無免予課徵房屋稅之規定，二者互有出入，適用時易滋誤解，應由相關主管機關檢討房屋稅之徵收政策修正之。

解釋理由書

憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。至法律所定之內容於合理範圍內，為立法裁量事項，前經本院釋字第二一七號、第三一五號及第三六七號解釋說明其意旨。房屋稅條例就納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項既分別定有明文，則其第一條關於徵收房屋稅之依據、第五條關於稅率、第六條關於授權地方政府規定稅率之程序，及第十五條關於減免房屋稅之規定，與憲法第十九條規定並未牴觸。又房屋稅條例第十五條第一項第九款規定住家房屋現值在一定金額以下者免徵房屋稅，雖未分別就自住房屋與其他住家用房屋而為不同之規定，致出租之住家用房屋現值在一定金額範圍內者亦同邀免徵房屋稅之優惠。第對房屋課稅係屬財產稅之一種，

原房捐條例分房屋為住家用、營業用兩種，每種又分為自用、出租兩類，課徵房捐標準，對自用者依房屋價值計徵，對出租者依租金收益計徵，是房捐具財產稅兼收益稅之性質。現行房屋稅條例概按房屋現值計徵房屋稅，則不論住家用或營業用房屋，不再區分自用與出租兩類，各依同一稅率課稅；住家房屋並於同一現值金額範圍內免徵房屋稅，與憲法保障人民平等權及財產權之本旨，亦無牴觸。惟土地法與房屋稅條例就房屋租稅之徵收言，雖存有普通法與特別法之關係，其稅率之高低，固應依據房屋稅條例予以優先適用；然土地法第五條就「土地改良物」分為建築改良物及農作改良物二種，同法第一百八十七條復規定：「建築改良物為自住房屋時，免予徵稅」，而房屋稅條例第一條規定：「各直轄市及各縣（市）（局）未依土地法徵收土地改良物稅之地區，均依本條例之規定徵收房屋稅」，對自住房屋並無免予課徵房屋稅之規定，二者互有出入，適用時易滋誤解；且土地法第一百四十七條上段規定：「土地及其改良物，除依本法規定外，不得用任何名目徵收或附加稅款」，其與房屋稅條例亦不能謂無出入。類此土地法及房屋稅條例相關規定不一之情形，應檢討修正，俾資兼顧法律條文相互間之協調。

大法官會議 主 席 施啓揚

大法官 翁岳生 劉鐵錚 吳 庚 王和雄
王澤鑑 林永謀 林國賢 施文森
城仲模 孫森焱 陳計男 曾華松
董翔飛 戴東雄 蘇俊雄

抄陳 0 龍聲請書

聲請人陳 0 龍為稅捐機關違法徵收人民自住房屋稅違憲疑義，聲請解釋憲法乙事。

一、必須解釋憲法之理由及其所引用之憲法條文。

- (一)必須解釋憲法之理由：緣聲請人因不服行政院八十一年度判字第一三一三號確定判決所適用之房屋稅條例第一條、第五條、第六條、第十五條之規定有牴觸憲法第十九條：「人民有

依法律納稅之義務」之規定（即政府應依法徵稅，人民無違法納稅之權利，否則會誤陷政府於不義且害稅務人員觸犯刑法第一百二十九條，或貪污治罪條例第五條違法徵稅之重罪）及憲法第十條、第十五條及第七條，人民居住自由及財產權與平等權應予保障之規定，又違憲法第一百七十一條第一項：「法律與憲法牴觸者無效」及第一百七十二條：「命令與憲法或法律牴觸者無效」之規定。

(二)引用憲法之條文：第一條、第十九條、第十條、第十五條、第七條、第一百七十一條及第一百七十二條。

二、疑義或爭議之性質與經過及對本案所持之立場與見解。

(一)疑義爭議之性質：

1. 依土地法第一百八十七條明定：「建築改良物為自住房屋時免予徵稅」及第一百四十七條明文：「土地及其改良物除依本法規定外，不得用任何名目徵收或附加稅款。」之規定，自住房屋確為免稅。行政法院引用首揭法條駁回聲請人之訴，有違憲之疑義，因揆諸房屋稅條例第一條為補充土地法之不足並無排除其適用之規定。特別法如有排除普通法之適用時，多有明定。如前戡亂時期貪污治罪條例第十八條：「犯本條例之罪者，不適用刑法假釋之規定。」另查平均地權條例第一條及稅捐稽徵法第一條均明文。故土地法應優先適用，其房屋稅之徵收範圍為住家用房屋、非住非營及營業用等三種，並未包括自住房屋方為合法合憲，其法律位階適用有疑義。
2. 稅捐機關縱不依土地法之第一百八十七條之規定予自住房屋免稅，亦要依房屋稅條例第五條、第六條之規定，訂出自住房屋稅率提經民意機關審議通過始為合法合憲。但令人遺憾，它卻依台灣省各縣市房屋稅徵收細則行政命令之規定，擅將全國人民所有自住房屋一律課徵住家用房屋稅一．三八%稅率，此有欺瞞民意機關之嫌，讓其誤認房屋稅之課徵已是最低稅率，殊不知自住房屋稅率最低者為零（免稅），此剝奪中低收入之人民納較低稅率之權利，使擁有多屋出租他

人居住者與一屋自住者納同一稅率，公平嗎？何況依稅捐機關之作法，該條例第五條第一款但書應比照第六條第一項但書優先適用，方為合理。此有牴觸憲法第十五條、第七條人民之財產權應予保障及在法律上平等權之保障之立法精神。稅捐機關因發現土地法與房屋稅條例有互相牴觸之規定，故以此高明的行政運作手法規避土地法自住房屋免稅之規定，表面上又能符合憲法第十條保障人民居住自由之規定，明顯違反首開憲法條文及中央法規標準法第十一條之規定。

3. 稅捐機關及行政法院引用房屋稅條例第十五條第一項第九款住家用房屋免稅額之規定駁回聲請人之訴，有違憲之疑，因民之所有房屋為合法之自住房屋，請參照土地稅法第九條及平均地權條例第三條第六款之規定尚明。否則難道全國無一戶自住房屋嗎？兩者確有不同，立法意旨區分甚明，不容置疑。
 4. 政府未能按憲法第十九條之規定依法徵稅，嚴重破壞租稅法律主義之宏旨，紊亂稅制，讓人民無所適從，擾亂社會民心，令人民懷疑創設者之用意何在？
 5. 人民因未繳違法之房屋稅被稅捐機關移送法院強制執行，是否合法合憲，實有疑義。
 6. 政府縱財政需要未能依土地法之規定予自住房屋免稅，也要光明正大、堂堂正正依房屋稅條例第五條及第六條之規定，訂出自住房屋稅率提經民意機關審議通過方為合法合憲。何必左閃右躲，以玩弄文字，偷天換日，漁目混珠之障眼手法達到變相徵稅之目的，又讓人民誤信為合土地法及憲法之規定，此令民猜不著我們大有為的政府何需效法專施騙術有如過街老鼠人人喊打的金光黨之手法，且又甘冒違法違憲之罪名，值得嗎？稅收固然重要，但民心更重要，社會成本也要顧及呀。過去這種行政裁量超越法律凌駕憲法違法亂紀之做法，實為我國法治不彰之重因，乃國家之不幸，人民之悲哀，但今已不適用也，因現正推行民主法治之時。
- (二)經過：同「必須解釋憲法之理由」欄記載，茲引用之。
- (三)聲請人之立場：因行政法院判決駁回聲請人之訴所引用之法令

違反憲法保障人民依法納稅之義務（即政府應依法徵稅，人民無違法納稅之權利）及保障人民居住自由，與財產權應予保障及人民無分男女、宗教在法律上一律平等之規定。基於後列之見解，認為該判決所引用之法令違反憲法所保障人民之權利。

(四)聲請人之見解：

1. 查中華民國基於三民主義為民有、民治、民享之民主共和國為憲法第一條明定。惟有依土地法第一百八十七條之規定予自住房屋免稅或實施每戶基本免稅之生活空間且採累進稅率，才能達到此目標。
2. 憲法第十九條明定：「人民有依法律納稅之義務」，易言之即政府應依法徵稅，人民無違法納稅之權利，否則會誤陷政府於不義且害稅務人員違法，乃政府要依法徵稅方為合憲。
3. 依土地法第一百八十七條及第一百四十七條之規定，自住房屋免稅為不爭之事實，行政法院引用首揭法條駁回聲請人之訴，有違憲之實，按房屋稅條例第一條為補充土地法不足之規定同「疑義爭議之性質」，茲引用之。
4. 同「疑義爭議之性質 2.」，茲引用之。
5. 依法而論：聲請人絕對支持政府合法徵稅，以利國家各項建設，造福人民，但請政府要改以往不當之做法，而堂堂正正、光明正大的依法向人民徵稅，讓人民也會且要高興興、風風光光的依法納稅，並以納稅為光榮且以繳高稅額為傲。讓人民視逃漏稅為恥，給全民養成以納稅之多寡為社會地位高低之指標。使逃漏稅者在社會上毫無地位及尊嚴可言「如日本年青人找配偶以納高所得稅額者為優先對象，此為良好的納稅風氣」，值得學習。
6. 以情論之：自住房屋為民生必需品，亦無任何收入，尤其所購買之各項建材已多有繳稅，中低收入者在建屋或購屋時不是向親友借貸或招、標會就是同時辦理貸款，好不容易取得一屋可住，已為還貸款之本息愁眉苦臉，尚在困苦中掙扎卻又要繳房屋稅，無異使社會上之經濟弱者雪上加霜，如繳不起又會被稅捐單位移送法院查封拍賣，到時那有居住之自由

可言，憲法第十條豈不形同具文。

7.以理論述：縱然是營業用之房屋或非營非住之房屋，課徵房屋稅已很不合理，因其房屋已有繳營業稅、營利事業所得稅，移轉時也依法繳契稅、贈與稅或遺產稅等。其土地也有繳地價稅，如移轉時也依法繳土地增值稅、遺產稅或贈與稅等，何況是毫無收入的自住房屋課徵房屋稅更不合理，且是違法變相的徵稅，更難令人民信服。如政府財政上需要，也應以生活空間計算，依各地區地段之別，分別訂定每戶免稅基本生活居住空間（如每戶以夫妻加父母及子女二人平均以六人計算乘每人居住坪數），超過者採累進稅率，使富有住寬屋或擁有多屋者與投機房地產者繳較高之稅率或促使其將資金移至生產線上，使國家經濟更健全發展。中低收入者才不會望屋興嘆，讓社會上之經濟弱者較易取得安身立命之處，以利減少無殼蝸牛，否則善良的人民如因在多年辛勤打拼省吃儉用之下仍買不起房屋時，在失望怨嘆之餘，難免不是產生僥倖心（觀今六合彩盛行即可知）或鋌而走險，就是對政府失望，甚至於不滿與敵對，此易造成社會治安問題，嚴重者動搖國本，果如乃國家之不幸，人民之苦難與悲哀。故依聲請人之愚淺見解，自住房屋應依土地法第一百八十七條之規定予免稅，或依土地法第九十六條之規定限制居住空間並採每戶基本免稅生活空間及累進稅率，此諒可減少無殼蝸牛，縮短貧富差距，建立起立足點之平等，實現國父孫中山先生三民主義之理想，以利促進祥和社會，使人民過著安居樂業之生活，立下國家長治久安之根基，此才是國家之幸，人民之福。我大有為政府正推行民主法治之際，為建立政府威信及法令尊嚴與健全稅制，有賴憲法的守護神大法官儘速為違憲之解釋。

三、有關機關處理本案之主要文件及其說明：提出行政法院八十一年度判字第一三一三號判決書及80年度房屋稅繳款書影本各乙份及台灣省稅務局房屋稅納稅須知。其判決要旨略以土地法第一百八十七條為免徵土地改良物稅，房屋稅為其土地法之特別法並以該條例

第一條、第五條、第六條、第十五條之規定，駁回聲請人之訴。

四、聲請解釋憲法之目的：

(一)敦請政府依法徵稅並兼顧情理，同「聲請人之見解」，過去我們政府未能貫徹民主法治之推行，依法徵稅，有其歷史環境，人民多能體諒，但今推行民主、法治乃為世界潮流，我政府亦頗富改革誠意之際，身為國民之一份子，理當盡一己棉薄之力，全力支持配合，促使政府率先守法，為民表率，以利帶動全民養成守法之觀念及習慣，以便加速改革之腳步，使我中華民國早日躋入法治國、福利國、文化國之林，讓全民做個有尊嚴的國民，揚眉於世界。

(二)行政法院判決所引用之法條有牴觸首揭憲法條文保障人民權利之規定，盼大法官會議能為違憲之解釋，以達建立民主法治社會之目的。

五、聲請人依司法院大法官會議法第四條第一項第二款之規定，提出聲請，懇請 鈞院為推行民主法治，健全國家稅制，造福全民，盼能儘速為違憲之解釋。

謹 呈

司法院大法官會議 公鑒

聲請人：陳 0 龍

代理人：陳添進

中 華 民 國 八 十 二 年 二 月 三 日

(附件)

行政法院判決

八十一年度判字第一三一三號

原 告 陳 0 龍 (住略)

被告機關 雲林縣稅捐稽徵處

上原告因申請免徵房屋稅事件，不服財政部中華民國八十一年三月二十七日台財訴第八一 0 0 一四 0 四 0 號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告就其所有系爭坐落雲林縣斗南鎮正福路一五一 - 一號房屋，申請依照土地法第一百八十七條規定，免徵房屋稅，經被告機關審查後，認與免徵條件不合，乃函復否准其所請，原告不服，循序提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，遂提起行政訴訟，茲摘敘兩造訴辯意旨如下：

原告起訴意旨略謂：一、土地法第一百八十七條規定，自住房屋免予徵稅，系爭房屋係原告自住之房屋，被告機關擅自按住家用房屋課徵房屋稅，於法不合。二、房屋稅條例第六條明定房屋稅之徵收率應提經當地民意機關通過，層轉財政部備查，被告機關未將自住房屋之稅率提經議會審議，亦屬於法不合。三、被告機關否准原告免稅之申請於法有違，敬請將一再訴願決定及原處分撤銷以宏揚法治等語。

被告機關答辯意旨略謂：一、按住家用房屋不論是否自住，除房屋現值在新台幣（以下同）五萬四千元以下者，可免徵房屋稅外，均須課徵房屋稅。系爭房屋現值為六九一、二〇〇元，核與免徵要件不合。二、房屋稅稅率，依房屋稅條例第五條規定，分為住家用及非住家用兩類，前者包括自住房屋及非自住房屋，而後者則分為營業用及非營業用兩種，住家用房屋，依同條第一款規定，其稅率最低不得少於房屋現值百分之一點三八。最高不得超過百分之二。但自住房屋不得超過百分之一點三八。系爭房屋係自住房屋，被告機關按其現值六九一、二〇〇元之百分之一．三八計課房屋稅九、五三八元，並無不合。三、土地法第一百八十七條係徵收土地改良物稅之規定，目前我國並未開徵土地改良物稅，而房屋稅條例第一條又規定「各直轄市及各縣(市)(局)未依土地法徵收土地改良物稅之地區，均依本條例之規定徵收房屋稅」，原告主張按土地法之規定免徵房屋稅顯然誤會，敬請駁回原告之訴，俾維稅政等語。

理 由

按住家房屋現值在新台幣五萬四千元以下者，免徵房屋稅，房屋稅條例第十五條第一項第九款定有明文。是私有房屋現值如在五萬四千元以上者，即應繳納房屋稅，法意甚明。本件原告所有系爭房屋現值為

六九一、二〇〇元，原告申請免繳房屋稅，被告機關以其房屋不合免稅條件，而予否准，揆諸首揭說明即非無據。雖然原告主張：土地法第一百八十七條既規定自住房屋免予徵稅，系爭房屋又係原告自住之房屋，自無納房屋稅之義務，被告機關擅自按住家用房屋課徵房屋稅，於法不合，以及房屋稅稅率應提經當地民意機關審查通過層轉財政部備案，被告機關既未將此項稅率提交系爭房屋所在地之議會審查通過並備案，則其擅依現值百分之一．三八課徵房屋稅亦於法不合云云。經查土地法第一百八十七條所謂建築改良物為自住房屋時免予徵稅之規定，係規定在該法第五章，該章標題為土地改良物稅，因此該條所謂建築改良物為自住房屋時，免予徵稅，應係指免徵建築改良物稅而言，無庸置疑。目前我國並未開徵建築改良物稅，自無該條規定之適用。何況房屋稅條例為土地法之特別法，該條例第一條既明定：「各直轄市及各縣（市）（局）未依土地法徵收土地改良物稅之地區，均依本條例之規定徵收房屋稅。」因此台灣地區有關房屋稅之徵收，自應依房屋稅條例之規定，原告徒以土地法有自住房屋免予徵稅之規定，即謂其所有系爭房屋可免徵房屋稅，顯屬誤會。又房屋稅之徵收率，由各縣（市）（局）政府擬訂，提經當地民意機關通過，層轉財政部備案，固為房屋稅條例第六條第一項前段所明定，惟同條項但書另有：「但在戡亂時期得由省政府統一規定，提經同級民意機關通過報財政部備案。」之規定，可見在戡亂時期有關房屋稅稅率並無須經當地民意機關審查及通過之必要。是原告以房屋稅稅率未曾提經當地議會審查通過，於法不合，指摘原處分及一再訴願決定，亦屬誤會，其主張自無可採。按系爭房屋固為被告自住之房屋，但其現值為六九一、二〇〇元，已超過房屋稅條例第十五條第一項第九款免稅額之規定，被告機關對原告免徵房屋稅之請求為核駁之處分，於法洵無違誤。一再訴願決定，遞予維持亦無不合。原告起訴意旨，非有理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中華民國八十一年七月二日
（本聲請書其餘附件略）