

司法院釋字第一八〇號解釋

中華民國 72 年 5 月 6 日

院台秘二字第 01336 號

解 釋 文

平均地權條例第四十七條第二項、土地稅法第三十條第一項關於土地增值稅徵收及土地漲價總數額計算之規定，旨在使土地自然漲價之利益歸公，與憲法第十五條、第十九條及第一百四十三條並無牴觸。惟是項稅款，應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，始合於租稅公平之原則。

解釋理由書

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，歸人民共享之，憲法第一百四十三條第三項揭示甚明。是土地增值稅應依照土地自然漲價總數額計算，向獲得其利益者徵收，始符合漲價歸公之基本國策及租稅公平之原則。

平均地權條例第四十七條第一項規定：「土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應於訂定契約之日起一個月內，檢同契約及有關文件共同申請土地權利變更或設定典權登記，並同時申報其土地移轉現值，無義務人時，由權利人申報之」，同條第二項規定：「前項申報人所申報之土地移轉現值，經主管機關審核，其低於申報當期之公告土地現值者，得照其申報之移轉現值收買，或照公告土地現值徵收土地增值稅，其不低於申報當期之公告土地現值者，照申報移轉現值徵收土地增值稅」。從而土地所有權人移轉土地所有權或設定典權時，於訂定契約之日起一個月內聲請登記，並申報其土地移轉現值，經主管機關審核，低於當期公告土地現值者，得照價收買或照公告土地現值徵收土地增值稅；其不低於當期公告土地現值者，則照申報移轉現值徵收土地增值稅，與土地之自然漲價，藉課徵土地增值稅以達收歸公用之目的並無違背。又土地稅法第三十條第一項規定：「土地漲價總數額之計算，以納稅義務人及權利人申請移轉或申報設定典權時，該土地之公告現值為計算基礎，但申報之土地實際移轉現

值超過公告現值者，應以自行申報之移轉現值為計算基礎」。其所謂公告現值，係指在同法第四十九條所定期限內申請移轉或申報設定典權時之土地公告現值而言，核與上述平均地權條例第四十七條規定之意旨亦相符合。至納稅義務人及權利人未於規定期間內申請登記繳納土地增值稅，嗣後再申請登記繳納時，除依法處罰或加計利息外，如土地公告現值有不同者，其因自然漲價所生之差額利益，既非原納稅義務人所獲得，就此差額計算應納之部分土地增值稅，即應於有法定徵收原因時，另向獲得該項利益者徵收，始屬公平。如裁判上適用前開法條之見解有所不同，乃法律見解是否允洽問題，要難謂法律之規定牴觸憲法。

綜上所述，平均地權條例第四十七條第二項、土地稅法第三十條第一項關於土地增值稅徵收及土地漲價總數額計算之規定，旨在使土地自然漲價之利益歸公，與憲法第一百四十三條並無牴觸，亦無違反憲法第十五條及第十九條之可言。惟是項稅款，應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，始合於租稅公平之原則。

院長 黃少谷

不同意見書一 大法官 陳世榮

解釋文

土地買受人既持有判令出賣人協同辦理土地所有權移轉登記之確定判決，依強制執行法第一百三十條規定，視為出賣人自判決確定時，已為所有權移轉之意思表示，並已認諾協同向主管機關申請土地所有權變更登記及申報其土地移轉現值；買受人之申請土地所有權變更登記及申報土地移轉現值，依土地登記規則第七十六條規定，又應於法院判決確定之日起一個月內為之，且法院判決確定之日與契約成立之日同為權利變更之日，則主管機關計徵土地增值稅，即應以買受人申報時該土地之公告現值為準。

解釋理由書

查一般土地移轉，凡經納稅義務人及權利人，共同申請權利變更登記，並申報土地移轉現值，無不依平均地權條例第四十七條第二

項、土地稅法第三十條第一項之規定，於法定期間內按申報之土地公告現值申報，上開法條，以申報時該土地之公告現值為土地增值稅之計算基礎，旨在促使按期納稅，防止不實之申報，使土地之自然漲價得歸公享，固與憲法並無牴觸。惟買賣土地移轉登記，因發生糾紛以至涉訟，經法院判決確定，買受人得單獨申請登記及申報土地移轉現值，主管機關應按何時之土地公告現值計徵土地增值稅？平均地權條例及土地稅法並無明確規定。本件聲請人雖以確定終局裁判所適用之平均地權條例第四十七條第二項、土地稅法第三十條第一項發生有牴觸憲法第十五條、第十九條及第一百四十三條之疑義，聲請釋示，但其真意，係在聲請解釋，土地移轉涉訟，經法院判決確定，買受人申報土地移轉現值之審核，究應以買受人申報時之當期公告現值為準？抑以雙方原訂契約時之當期公告現值為準？此有其有關行政院七十年判字第一三六六號確定判決及其提出為參考資料之同院六十六年度判字第五六八號、六十九年度判字第一號暨第一五九號等判決可稽，合先說明。

按為執行名義之判決，係命債務人為一定之意思表示而不表示者，視為自判決確定時已為其意思表示。又申請土地所有權變更登記，應於權利變更之日起一個月內為之。前項權利變更之日，係指契約成立之日、法院判決確定之日、分別為強制執行法第一百三十一條前段及土地登記規則第七十六條所明定。土地買受人既持有判令出賣人協同辦理土地所有權變更登記之確定判決，則應視為出賣人自法院判決確定時，已為所有權移轉之意思表示，並已認諾協同買受人向主管機關申請權利變更登記及申報土地移轉現值，買受人之申請登記及申報現值，又應於法院判決確定之日起一個月內為之，法院判決確定之日，與契約成立之日，既同為權利變更之日，申請登記及申報現值之法定期間亦同為一個月，自有平均地權條例第四十七條第二項、土地稅法第三十條第一項規定之適用，主管機關計徵土地增值稅，應以買受人申報時之當期土地公告現值為準，不能以原訂契約日（註一）或原告起訴日（註二）之當期土地公告現值為準。至於土地增值稅之納稅義務人依法仍應為土地出賣人，涉訟期間，土地自然漲價總數額之利益，為誰所獲，其受益程度如何，須依雙方契約之內容、歸

責及誠實信用之原則等始得決之，不能一概而謂土地出賣人未獲有漲價之利益，此究為買受人有無支出此部分土地增值稅之私法上義務，而出賣人得否請求買受人附加法定遲延利息返還，應由當事人解決之問題，要非主管機關所得加予認定，公法上納稅義務人則仍為土地出賣人也。

註一：行政院六十六年判字第五六八號、六十九年判字第一號及第一五九號等判決，均以原訂契約時之當期公告現值為準。

註二：林可楫先生論著「建議修正土地稅法第三十條條文」（刊登財稅研究雜誌第十五卷第二期），建議於土地稅法第三十二條增列第三項：「土地因買賣涉訟，經法院判決確定，其土地漲價之總數額，按提起訴訟收件之日當期公告土地現值為核計基礎」。

不同意見書二 大法官 姚瑞光

一、未聲請解釋之事項，予以解釋；已聲請解釋之事項，無明確之解釋。

本件聲請人將共有土地與人合建房屋，約定各分得房屋百分之五十，房屋已經出賣，該房屋之土地，未依平均地權條例第四十七條第一項規定，於一個月內申請移轉登記及申報土地移轉現值，經涉訟多年後，始由房屋買受人憑民事判決確定證明書，申請所有權移轉登記，並按當時之土地公告現值申報移轉現值，稅捐機關乃依其申報，核定聲請人應納之土地增值稅額，此為行政院七十年度判字第一三六六號判決所確定之事實。此種情形，與土地稅法第三十條第一項規定之意旨相符，而與平均地權條例第四十七條第二項（依同條第一項規定，自訂約日起一個月內申報者）全然無關。上開行政院之判決，認土地增值稅之徵收，以申報移轉時之公告現值為計算基礎，為土地稅法第二十八條、第三十條第一項，平均地權條例第三十六條、第四十七條第二項所明定，除其中之土地稅法第三十條第一項外，均為贅引之條文。聲請人亦知此情，故其聲請書末段敘述聲請解釋主旨時，並未聲請解釋平均地權條例第四十七條第二項，僅載明「為此懇請

鈞院體恤民艱，惠予解釋以申報當期之公告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所有權移轉時，應于訂立契約之日起一個月之法定期間當期之政府公告現值核定土地增值稅為合乎憲法之規定」等語。本件解釋文將聲請人未聲請解釋之平均地權條例第四十七條第二項，予以解釋，而對於聲請人聲請「惠予解釋以申報當期之公告現值核定土地增值稅是違憲之規定」，則無明確之解釋，自難同意。

二、本件解釋明示為合憲之平均地權條例第四十七條第二項，有非向獲得土地自然漲價利益者徵收土地增值稅之規定。

關於土地增值稅應向何人徵收，即以何人為納稅義務人，土地法第一百八十二條、平均地權條例第三十七條、土地稅法第五條，各有規定。平均地權條例第三十七條及第三十六條第一項，為土地法第一百八十二條之特別法，土地稅法第五條，為平均地權條例第三十七條及第三十六條第一項之特別法。從而，土地增值稅應視情形，分別向土地稅法第五條第一項規定之原所有權人或取得所有權之人或出典人徵收，而非「應向獲得土地自然漲價之利益者徵收」，法律規定甚明。所謂「獲得土地自然漲價之利益」，並無客觀統一之標準，勢必每件申報，一一查證，徵收勞費，大幅增加，而實際獲得土地漲價利益若干，無從為正確之認定，其所造成之不公平更大，故為現行及研議修正中之土地稅法所不採（參閱 72.5.2 中國時報第二版「未來計徵土地增值稅」之報導）。就土地買賣言，目前景氣欠佳，實際買賣價額即移轉現值，有較公告現值為低者，而依平均地權條例第四十七條第二項規定，主管機關得照土地公告現值徵收土地增值稅，並非「應向獲得土地自然漲價之利益者徵收」。又共有土地不依原有持分比例計算所得之價值分割者，依平均地權條例施行細則第六十五條第一項或土地稅法施行細則第四十二條第二項但書規定，應向取得土地價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅，更非「應向獲得土地自然漲價之利益者徵收」。本件解釋指示「應向獲得土地自然漲價之利益者徵收」，不但於法無據，將造成更大之不公平，且與上列合憲之各法令顯然牴觸，殊難同意。

三、現時關於土地稅法第三十條之適用，既無歧見，又無統一解釋之聲請，無就聲請外之事項，自為足以破壞司法形象之解釋之必要。

如上所述，本件聲請人應納之土地增值稅，既非依平均地權條例第四十七條規定，於法定期限內自行申報繳納，亦非依同法第四十八條規定，於法定期限外由主管機關書面通知補報繳納，而係由房屋買受人於獲得勝訴判決確定後，按當時之土地公告現值，申報移轉現值，稅捐機關認其申報數額與申報當時之公告現值相符，而核定土地增值稅額者。此種特殊情形之計課土地增值稅之準據時，行政法院之某一庭，已往雖有認為係土地買賣契約訂定日之見解，但現時該院各庭已一致依土地稅法第三十條第一項規定，以申報移轉時土地之公告現值為計算基礎，並無歧見。又依已知之資料，法務部於數年前亦曾有「所謂土地所有權移轉時，係指土地買賣契約訂定之日而言」，或「申報當期之公告現值，應指於法定期間內申報時之當期公告土地現值而言」，與土地稅法第三十條第一項及土地登記規則第七十六條規定意旨不符之見解，惟既迄未聲請統一解釋，本會議自無於聲請人聲請解釋憲法之外，在無拘束力之解釋理由書內，自為於公足以破壞司法形象，於私對於聲請人無益之非憲法的解釋之必要。本件解釋理由書就此部分，為聲請外之解釋，尤難同意。

抄魏〇成聲請書

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據以駁回之理由所適用之平均地權條例第四十七條第二項規定及土地稅法第三十條第一項規定以權利人及義務人申報移轉該土地之公告現值為土地增值稅計算基礎，全額向出賣人（即申請人）課徵土地增值稅，然因平均地權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納土地增值稅，致使逾期由權利人單獨申報移轉時公

告土地現值巨幅調整而該項土地自然漲價利益雖由權利人所享有，其依法應納之土地增值稅依確定終局裁判所適用之前述規定予以免除，改向未獲其利益之出賣人徵收，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）其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增值稅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，並與憲法第一百四十三條第三項所明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，歸人民共享之規定牴觸，為此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下：

事 實

緣聲請人所有臺北市北投區文林段三小段 433 地號等 27 筆持分土地，於 62 年 4 月 25 日各就持分立約出售與泰 0 建設股份有限公司（以下簡稱泰 0 公司），泰 0 公司於六十三年間分別再讓售陳 0 象等 79 人，因泰 0 公司怠於行使權利由其買受人代位行使（本案 63 人，餘 16 人尚未辦理附臺灣高等法院民事判決）持 67 年 12 月 16 日民事判決確定書於 68 年 1 月 19 日向士林地政事務所單獨申報移轉，案經臺北市稅捐稽徵處士林分處依申報當期 68 年 1 月 19 日土地公告現值核定土地增值稅全額向聲請人徵收，將 62 年 4 月 25 日至 68 年 1 月 19 日止之土地自然漲價利益係由泰 0 公司及其買受人所享有應「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 70 年度判字第一三六六號判決（如附件）所適用之法律為平均地權條例第四十七條第二項規定前項申報人所申報之土地移轉現值，經主管機關審核其低於申報當期之土地公告現值者，照其申報之移轉現值收買或照公告現值徵收土地增值稅，及所適用之土地稅法第三十條第一項規定土地漲價總數額之計算以納稅義務人及權利人申報移轉時該土地之公告現值為計算基礎，臺北市稅捐稽徵處複查決定，臺北市政府訴願決定，財政部再訴願決定均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，而需再行變賣更

多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、確定終局裁判所適用之法律，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四十七條第二項規定前項申報人所申報之土地移轉現值，經主管機關審核其低於申報當期之公告現值者得照其申報之移轉現值收買或照公告現值徵收土地增值稅，又及所適用之土地稅法第三十條第一項規定土地漲價總數額之計算以納稅義務人及權利人申報移轉時該土地之公告現值為計算基礎。

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土地移轉現值，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，由臺北市政府地政處函轉臺北市稅捐稽徵處函復，不能單獨申報（如附件），又本項規定係硬性規定「應於訂立契約之日起一個月內」其未於規定期間申報者，主管機關同條例第四十九條及第四十八條明文定有土地所有權移轉時，未於規定期限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現值為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法定一個月內其適用之公告現值亦為該法定期間當期公告現值為準，經行政法院 66 年度判字第五六八號確定判決，69 年度判字第一號及第一五九號判決認為以申報當期之土地公告現值向出賣人課徵土地增值稅為違憲之處分可證（如附件）。
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

自然漲價部分，換言之，乃對於不依「受益者」勞力資本所生土地增值之課徵，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之利益，則縱令該項土地事實上已自然漲價，因讓與人未獲取利益，自亦無使其漲價利益歸公之可言為行政法院 54 年度判字第一三八號判例釋示甚明，亦足證土地增值稅之納稅主體為不依其勞力費用所生之土地增值之「受益者」，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訂有明文，所謂「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稅款繳清，後並經查無欠稅方能向地政機關辦理所有權移轉登記，故係指移轉事實發生之日起，即不動產契約訂立之日起一個月內之法定時間而言，揆諸以上憲法及法律說明課徵土地增值稅應以土地所有移轉事實發生之日即訂立契約之日起法定一個月內政府公告之土地現值為土地漲價總數額計算基礎，以申報當期之公告現值為計算基礎是違憲之處分，按法律與憲法牴觸者無效，憲法第一百七十一條定有明文。

3. 又聲請人本案土地所有權移轉時即訂立契約之日起（62 年 4 月 25 日）法定一個月內之土地公告現值為新臺幣（下同）捌萬肆仟元，因泰 0 公司怠於行使權利，而聲請人因無法會同泰 0 公司申報，主管機關不予受理申報繳稅（如附件）以至 68 年 1 月 19 日由其買受人代位單獨申報移轉時，土地公告現值調整為肆拾壹萬伍仟元，即 62 年 4 月 25 日至 68 年 1 月 19 日此期間之土地自然漲價利益參拾參萬壹仟元係由泰 0 公司及其買受人所分享，依前項說明之憲法及法律規定泰 0 公司及其買受人

所享有之土地自然漲價利益應歸公之土地增值稅，應於其所有權移轉時對其課徵方屬正辦，而行政法院判決所適用之平均地權條例第四十七條第二項規定及土地稅法第三十條第一項規定以申報當期之公告現值向出賣人課徵，致使主管機關核定向出賣人徵收之土地增值稅達壹拾伍萬柒仟餘元，而原出售總值捌萬肆仟元全額繳納尚不足柒萬肆仟餘元，足證行政法院判決所適用之平均地權條例第四十七條第二項規定及土地稅法第三十條第一項規定業已不法侵害聲請人之財產權，亦即與憲法第十五條人民之財產權應予保障牴觸，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之規定牴觸，同時亦與憲法第一百四十三條所明定土地增值稅之徵收，係以土地價值非因施以勞力資本而增加者之規定牴觸，亦即土地增值稅之課徵應對土地本身原有價值外非因施以勞力資本而增加部分而言，其超過該增加部份，甚至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

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訂有明文。

本案複查決定，訴願決定、再訴願決定以及行政法院判決所適用之平均地權條例第四十七條第二項規定及土地稅法第三十條第一項規定以申報當期之公告現值核定土地增值稅，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，且本二項發生疑義之法律規定，前經行政院 60 台財六十財字第四三七九號釋令及財政部 65.9.7 台財稅字第三六〇七九號函釋做相同之解釋，行政法院 66 年度判字第五六八號確定判決一併予以撤銷，現將該違憲撤銷之解釋令納入法律規定，當然仍牴觸憲法之規定，為此懇請

鈞院體恤民艱惠予解釋以申報當期之公告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所有權移轉時，應予訂立契約之日起一個月之法定期間當期之政府公告現值核定土地增值稅為合乎憲法之規定。按土地增值稅為行為稅，並無法逃避下次移轉時，仍可課徵更多的增值稅，對國庫並無所損，只是課徵對象及時間變為更合法而矣，亦符合大有為政府施政之合法合情合理兼顧之原則。

四、謹附關係文件如次：

1. 臺北市稅捐稽徵處及所屬士林分處函復。
2. 行政法院 66 年度判字第五六八號確定判決。
3. 行政法院 69 年度判第壹伍玖號判決及第壹號判決。
4. 本案行政法院 70 年度判第壹參陸陸號判決。
5. 臺灣高等法院 66 年上字第一七四一號民事判決。
6. 本案複查申請書及決定書、訴願書、訴願決定書、再訴願書及決定書、行政訴訟起訴狀。

謹 呈

司法院

聲請人 魏 0 成

中 華 民 國 七 十 一 年 三 月 十 三 日