

司法院釋字第一九六號解釋

中華民國 74 年 6 月 14 日

院台秘二字第 03690 號

解 釋 文

土地稅法施行細則第三十四條規定：「依本法第三十二條規定計算土地漲價總數額時，應按土地權利人及義務人向當地地政事務所申報移轉現值收件當時最近一個月已公告之一般躉售物價指數調整原規定地價及前次移轉時核計土地增值稅之現值」，旨在使土地漲價總數額之計算，臻於公平合理，與憲法第十九條並無牴觸。

解釋理由書

土地出賣人出賣未經整理劃分之土地，無從依限申請權利變更登記及申報移轉現值，繳納土地增值稅，而已將土地交付買受人使用，俟地政機關整理劃分完畢，可辦土地權利變更登記時，土地公告現值提高，其因自然漲價所生之利益，既非出賣人即原納稅義務人所獲得，而為買受人所享有。該部分之土地增值稅，依本院大法官會議釋字第一八〇號解釋，應於其後有法定徵收原因時，向獲得該項利益者徵收，始合於租稅公平之原則。

土地所有權移轉時，土地增值稅應按其土地漲價總數額徵收之（土地稅法第二十八條），遇一般物價有變動時，土地漲價總數額，依土地稅法第三十二條規定，原規定地價及前次移轉時核計土地增值稅之現值，均應按政府發布之物價指數調整後計算之，期在消除因通貨膨脹所虛增之土地增值，使土地漲價總數額，能與實情相符合。而土地稅法施行細則，係依土地稅法第五十八條所訂定，其第三十四條規定：「依本法第三十二條規定計算土地漲價總數額時，應按土地權利人及義務人向當地地政事務所申報移轉現值收件當時最近一個月已公告之一般躉售物價指數調整原規定地價及前次移轉時核計土地增值稅之現值」，所稱收件當時，係指土地稅法第四十九條所規定之時期而言，旨在使土地漲價總數額之計算，臻於公平合理，與憲法第十九條並無牴觸。

院長 黃少谷

抄苗 0 秀聲請書

茲依司法院大法官會議法第四條第一項第二款及第六條之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下：

壹、聲請解釋憲法之目的

聲請人因憲法上所保障之權利遭受不法侵害，經依法定行政救濟程序提起訴訴均遭駁回，其不法侵害增加聲請人土地增值稅之負擔，因主管機關及行政救濟程序據以駁回之理由所適用之土地稅法施行細則第三十四條規定，計算土地漲價總數額時，應按土地權利人及義務人向當地地政事務所申報移轉現值收件當時最近一個月已公告之一般躉售物價指數，調整前次移轉時核計土地增值稅之現值，與土地稅法第三十條、第四十九條；平均地權條例第四十七條第一項之規定，權利人及義務人應於訂定契約之日起，一個月內共同申請權利變更登記，而其時土地之公告現值或其高於公告現值之自行申報實際移轉現值為計算土地增值稅之基礎相抵觸，致使本案之前次移轉因可歸責政府機關之事由，至民國六十六年五月方始申報移轉現值，而主管機關竟恣意適用土地稅法施行細則第卅四條之規定以民國六十二年二月二十六日買賣契約成立時之移轉現值配合民國六十六年五月之物價指數核計土地漲價之總數額，溢計土地增值稅，因此該命令與憲法第十九條所明定人民有依法律納稅之義務之規定抵觸而無效，爰此聲請解釋憲法期以解除主管機關之不法侵害為目的。

貳、事實

一、憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實

緣聲請人於 68.6.9 合併華 0 紡織股份有限公司（下稱華 0 公司），因而承受華勝公司於 62.2.26 向臺灣土地開發信託投資股份有限公司，以每坪甲一區新臺幣（下同）五六 0 元，乙區五三 0 元（當時公告地價均為每坪五三 0 元），購得臺灣省政府建設廳委託出賣之座落桃園縣平鎮鄉 0 0 0 段

第 0 0 0 地號，面積約一二、六二五坪總價六、八九三、九六 0 元之土地乙筆（附件一—二）。旋因地政機關未能及時辦理土地省有登記及整理劃分致出賣人臺灣省政府建設廳一再延遲申報移轉現值辦理權利變更登記，直至六十六年四月地政機關始完成全區土地整理劃分及省有登記等有關手續，臺灣省政府建設廳亦順延至六十六年五月始申報移轉現值，向地政事務所申辦產權移轉（附件三—四），然而當時臺灣省政府建設廳仍以 62.2.26 買賣契約成立時之售價即每坪甲一區五六 0 元及乙區五三 0 元申報移轉現值，雖與六十二年度之公告地價相符，但與六十六年度之每坪公告地價一、五 0 0 元，相差幾近三倍，顯與事實不符（附件五）。

隨之華 0 公司因吸收合併於聲請人，於 68.6.9 向地政事務所申請本案土地移轉登記與聲請人。華 0 公司依公告地價申報本次移轉現值，主管機關桃園縣稅捐稽徵處核算土地增值稅時，未依法律根據土地稅法第三十條，第四十九條及平均地權條例第四十七條第一項之規定，以 62.2.26 買賣契約成立時起一個月「應行申報移轉現值時」之公告現值為前次移轉現值，並以 62.2.26 之物價指數調整土地漲價之總數額，卻根據性質為「命令」之土地稅法施行細則第三十四條之規定以與事實不符於「實際申報移轉現值時」—六十六年五月所申報實為六十二年之公告現值為前次移轉現值，並以六十六年五月之物價指數調整土地漲價總數額（附件六）因此溢計土地漲價總數額，聲請人多繳土地增值稅。主管機關上開行為顯已不法侵害憲法第十九條所保障「人民有依法律納稅之義務」之權利。

二、所經過之訴訟程序

桃園縣稅捐稽徵處中壢分處於 70.6.17 以七十桃稅墾貳字第二九六五六號函通知本案土地增值稅之核定（附件七），聲請人應繳納之稅額達四百八十五萬二千二百四十一元（附件八），而華 0 公司購買本案土地所支付之價款，亦僅六百八十九萬三千九百六十元。

聲請人不服原處分於繳期限內，具函請求提供上市公司之股票為擔保以代繳稅額二分之，經核准後於 70.7.14 繳畢所提供之擔保品，再於 70.7.20 依稅捐稽徵法第三十五條第一項第一款之規定於繳款期間過後二十日內陳述理由，申請復查；桃園縣稅捐稽徵處於 70.8.13 以七十桃稅法字第二四九四二號函檢送其「維持原查定」之復查決定書與聲請人（附件九）。

聲請人不服桃園縣稅捐稽徵處之復查決定，於 70.8.24 向臺灣省政府提出訴願；臺灣省政府以訴 15 字第一三六七 0 號受理訴願，聲請人於 70.11.6 收受其訴願決定書之送達，其主文為「訴願駁回」（附件十）。

聲請人復不服臺灣省政府之訴願決定，於 70.11.17 向財政部提起再訴願；財政部於 71.5.6 以(71)台財訴第一五五六四號再訴願決定駁回聲請人之再訴願（附件十一）。

聲請人仍不服財政部所為再訴願之決定，於 71.6.4 向行政法院提起行政訴訟；行政法院於 71.11.30 以七十一年度判字第一四五八號判決「駁回原告之訴」（附件十二）。

三、確定終局裁判所適用之命令之名稱及其內容

上述行政救濟程序中，各有關機關均無非以土地稅法施行細則第三十四條之適用並援引財政部 70.5.15(70)台財稅第三三八六四號及 69.10.6(69)台財稅第三八三三九號函釋為依據駁回聲請人行政救濟之聲請，而財政部函釋亦以應適用土地稅法施行細則第三十四條之規定，爰此，將該命令之內容敘述如下：「依土地稅法第三十二條規定計算土地漲價總數額時，應按土地權利人及義務人向當地地政事務所申報移轉現值收件當時最近一個月已公告之一般躉售物價指數，調整原規定地價及前次移轉時核計土地增值稅之現值」。

參、理由

一、確定終局裁判所適用之命令，發生牴觸憲法之疑義之內容

行政法院判決適用土地稅法施行細則第三十四條，而置土地稅法第三十條、第四十九條及平均地權條例第四十七條

第一項於不顧，致發生徵收土地增值稅時，究應依法律以買賣契約成立時起一個月「應行申報移轉現值時」之公告現值為基礎，並以「應行申報移轉現值時」之物價指數，調整土地漲價總數額，抑應依命令以「實際申報移轉現值收件當時」最近一個月之物價指數調整土地漲價總數額之疑義，亦即土地稅法施行細則第三十四條此一命令是否牴觸上開土地稅法第三十條、第四十九條及平均地權條例第四十七條第一項等法律之規定，因此是否違反憲法第十九條所明定依法課稅之原則，致發生命令是否牴觸憲法之疑義，並發生是否有憲法第一百七十二條規定「命令與憲法或法律牴觸者無效」之適用之疑義。

二、聲請人對於前項疑義所持之見解

土地稅法第四十九條明文規定「已規定地價土地於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三十日內檢同契約及有關證明文件共同向主管地政機關申請土地所有權變更或設定典權登記。主管地政機關應於收到申請書後五日內，註明該土地之公告現值及審核結果，移送主管稽徵機關。主管稽徵機關應於收件之日起十日內，核定應納土地增值稅額，並填發稅單，送達納稅義務人」，因此同法第三十條第一項前段「土地漲價總數額之計算，以納稅義務人及權利人申報移轉或設定典權時，該土地之公告現值為計算基礎」所指「申報時」即應指依同法第四十九條規定應行申報之時－訂定契約之日起三十日內，蓋同一法律之同一用辭不應有不同之解釋，而土地稅法施行細則為土地稅法之子法，其同一用辭更不應有不同之解釋，甚或有牴觸之規定，故土地稅法施行細則第三十四條所規定「申報移轉現值收件當時最近一個月」非但適用上，即使解釋上，均已違憲地擴張其範圍，乃實際申報之時為訂定契約之日起三十日固無問題，如實際申報之時已超過訂定契約之日起三十日，甚至已超過數年，雖然不違反土地稅法施行細則第三十四條之規定，卻已違反土地稅法之規定，則所謂「申報移轉現值收

件當時最近一個月」即違憲地擴張其範圍，其規定即與母法－土地稅法之規定牴觸，因此牴觸憲法第十九條之規定，且有憲法第一百七十二條規定之適用。

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」與前述土地稅法第四十九條之規定內容完全相同，如進一步配合平均地權條例第四十八條之規定觀察，土地所有權移轉時，未於規定期限內申報土地移轉現值，應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報，權利人及義務人不依限補行申報，主管機關應通知當事人以公告現值為其土地移轉現值，徵收土地增值稅，可得一結論，即於應行申報之時未為申報，至多再給予當事人於十日內補報之機會，逾期未為補報，亦應「終結」申報之程序，由主管機關逕行以公告土地現值為其土地移轉現值，徵收土地增值稅，換言之，法定應行申報土地移轉現值之期限，至多在訂定契約之日起三十日後加上十日之補行申報期限，應行屆滿，足見法律規定申報移轉現值之期限不得任意延長，以免所申報之移轉現值與事實不符，因此土地稅法施行細則第三十四條之規定將任意延長至「實際申報移轉時」，適用無論任何原因已逾應行申報期間時之物價指數核計土地漲價總數額，與法律有所牴觸，其規定應為無效，因此課徵土地增值稅即非依法課稅，亦牴觸憲法第十九條之規定。

土地稅法第三十二條及平均地權條例第三十九條均規定計算土地漲價總數額之前，應按政府公告之物價指數調整前次移轉時申報之現值，雖未明文規定，其所稱物價指數為何時之物價指數，然依立法精神及一般經驗法則，當然係指法定期間內申報現值時之物價指數，而非指於特殊情況下未於法定期限內申報現值，實際申報現值時之物價指數，蓋法律所規範者乃一般之常態，無例外規定時，即使特殊情況亦

應適用原則之規定，況且在一般情況下，實際申報現值均在法定期間之內，土地稅法施行細則第三十四條之規定，將「變態」亦視同「常態」，其規定不合邏輯，也因此其規定牴觸土地稅法，平均地權條例有關之規定，也因此是項規定顯然與憲法第十九條之規定牴觸，適用憲法第一百七十二條之結果，應為無效。

三、解決疑義必須解釋憲法之理由

按命令與憲法或法律牴觸者無效，憲法之解釋由司法院為之，為憲法第一百七十二條、一百七十三條所明定；人民於其憲法上所保障之權利遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法，亦於司法院大法官會議法第四條第一項第二款定有明文。

本案復查、訴願、再訴願等決定及行政法院判決所適用之土地稅法施行細則第三十四條之規定，既有以上所述之牴觸憲法第十九條之明文，不法侵害聲請人憲法所保障之權利之情事，應為無效，為此懇請 鈞院衡諸以上事實及理由惠予解釋「土地稅法施行細則第三十四條規定按地政事務所申報移轉現值收件當時最近一個月已公告之一般躉售物價指數調整前次移轉時核計土地增值稅之現值為違憲之規定應為無效，應適用土地稅法第四十九條、平均地權條例第四十七條第一項規定，所有權移轉時，應以訂定契約之日起一個月之法定期間當期之物價指數調整前次移轉時核計土地增值稅之現值，方合乎憲法及法律之規定」，唯有 鈞院如此解釋憲法，方能解除主管機關不法之侵害，則聲請人方能請求返還溢繳之土地增值稅，以符法治。

此 致
司法院

聲請人：聯 0 實業股份有限公司
代表人：苗 0 秀
主事務所：略

事務所：略

中華民國七十二年九月十日

- 附件：一、臺灣土地開發信託投資股份有限公司出售平鎮示範工業用地公告（61.7.19 台發開字第一二七號）影本乙份。
- 二、臺灣土地開發信託投資股份有限公司出售平鎮工業區土地地價計算單影本乙份。
- 三、臺灣土地開發信託投資股份有限公司 66.7.21 台發企字第 0 三六八六號函影本乙份。
- 四、臺灣土地開發信託投資股份有限公司 68.10.22 六八台發企字第 0 四七八七號函影本乙份。
- 五、桃園縣中壢地政事務所土地地價證明書影本兩紙。
- 六、六十八年五月（本次移轉時）臺灣省平均地權調整地價用之一般躉售物價指數表影本乙份。
- 七、桃園縣稅捐稽徵處中壢分處 70.6.17 七十桃稅壢貳字第二九六五六號簡便行文表影本乙份。
- 八、桃園縣稅捐稽徵處六十九年土地增值稅納稅通知單影本乙份。
- 九、70.7.20 復查申請書、桃園縣稅捐稽徵處 70.8.13 七十桃稅法字第二四九四二號函及復查決定書影本各乙份。
- 一〇、70.8.24 訴願書及 70.11.6 臺灣省政府訴 15 字第一三六七〇號訴願決定書影本各乙份。
- 一一、70.11.17 再訴願書及 71.5.6 財政部(71)台財訴字第一五五六四號再訴願決定書影本各乙份。
- 一二、71.6.4 行政訴訟起訴狀及 71.11.30 行政法院判字第一四五八號判決影本各乙份。