

司法院釋字第二九六號解釋

中華民國 81 年 3 月 27 日

院台秘二字第 04605 號

解 釋 文

法院依強制執行法所為之拍賣，其賣得之價金應依所得稅法第十四條第一項第七類規定，減除成本費用後計算財產交易所得，併同其他各項所得課稅，財政部中華民國六十六年十一月二日台財稅字第三七三六五號函釋尚未逾越所得稅法之規定，與憲法第十九條並不牴觸。

解釋理由書

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源所得，依所得稅法之規定，課徵綜合所得稅；又財產及權利因交易而取得之所得，應計入個人之綜合所得總額，課徵綜合所得稅，所得稅法第二條第一項及第十四條第一項，分別著有明文。法院依強制執行法對債務人之財產所為之拍賣，其賣得之價金，於減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後，如有餘額，仍為財產交易所得，自應依所得稅法第十四條第一項第七類之規定，計入債務人之綜合所得總額，課徵綜合所得稅。財政部中華民國六十六年十一月二日台財稅字第三七三六五號函，以房屋為法院查封拍賣，仍應依稅法規定，依拍賣之價額，減除成本費用後計算財產交易所得，併同其他各項所得課稅，尚未逾越所得稅法之規定，與憲法第十九條並不牴觸。

大法官會議 主 席 林洋港

大法官 翁岳生 翟紹先 楊與齡 李鐘聲
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 李志鵬

抄郭0芳聲請書

聲請人：郭0芳

聲請理由：聲請人依司法院大法官會議法第四條第一項第二款及第三條第一項第二款，聲請就行政法院據以為判決受拍賣房屋仍需繳納財產交易所得稅之財政部(66)台財稅字第三七三六五號函釋有無牴觸憲法第十九條：「人民有依法律納稅之義務」一事，進行解釋。

事實及聲請人之管見：

1. 事實：

聲請人原所有坐落於臺北市內湖區康寧路0段00號之不動產，於七十六年遭受法院查封拍賣（附件（一）），而財政部臺北市國稅局南港稽徵處就此拍賣物準照財產交易所得而課徵個人所得稅（附件（二）中序號00七者）。經聲請人依行政訴訟程序提起訴訟，直至終局確定判決，行政法院仍依財政部(66)台財稅字第三七三六五號函釋：認為聲請人受拍賣房屋乃為所得稅法第十四條第一項第七類法文中所謂「財產交易所得」而逕行課稅。（附件（三）、（四）、（五）、（六））唯聲請人認為上述財政部函釋牴觸憲法第十九條之明文規定，使聲請人於憲法上所保障之權利，受不法侵害，當不得據以為判決之依據。

2. 聲請人之管見：

- (1)基於法治國依法行政、法律保留原則，遍查所得稅法及相關法律，並無拍賣標的物準於個人財產交易所得課稅之規定，蓋法治國內，基於法律保留之原則，行政機關之活動必須有法律的授權；今原處分機關對聲請人所做之行政處分，未見有任何法律之明文規定，而僅憑恃財政部一紙函釋而欲課人民積極之不利益。此項處分實違反法治國之一般原理原則，且對憲法所保障之基本人權保護未盡完善。
- (2)基於租稅法律主義，(66)台財稅字第三七三六五號函釋違背憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」。憲法第十九條明文揭示，人民有納稅義務，且此義務必須基於法律而致行政機關不得擅加新名目，或擴張法律解釋而對法律未明文規定之事項加以課

徵稅賦，此亦即租稅法律主義之具體實踐。今行政法院終局確定判決仍依財政部上述之函釋而為聲請人敗訴之判決，無疑無視憲法第十九條之明文規定，而承認行政機關得依內部之行政命令對人民做突襲性、違憲之行政處分。

(3)受拍賣房屋其性質與一般財產交易並不相同，函釋中謂比照財產交易所得課稅，實有不妥。蓋遭受拍賣，非出於被拍賣人之自願出售，往往因債務之逼迫急切，而賤價拍定，不敷成本。是以拍定之價額，不惟在清償債務後所賸無幾，更甚者，不敷清償。故若對拍賣標的物的原有人課徵財產交易「所得稅」無異落井下石，實者，於情不合，於理不容，於事實不可能。而且若謂真正有所得的，不是被拍賣人，而是拍得人呀！

3.基於上述之理由，聲請人茲認為行政法院據以為聲請人敗訴之判決依據(66)台財稅字第三七三六五號函釋，牴觸憲法第十九條，是以原處分機關據此函釋而為之行政處分亦為違憲。

有關機關處理本行政訴訟之主要文件及說明請見附件(六)。

聲請人：郭0芳

中華民國七十九年十月二十九日

(附件(六))

行政法院判決

七十九年度判字第一五七五號

原告 郭0芳 住略

被告機關 財政部臺北市國稅局

上原告因七十六年度綜合所得稅事件，不服行政院中華民國七十九年五月十七日台七十九訴字第一一四三六號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告七十六年度綜合所得稅結算申報，被告機關以其所有坐落臺北市康寧路0段00號地下室、地上一、二及七樓房屋於七十六年間經法院拍賣，乃按契價之百分之二十核定財產交易所得新臺幣(下同)

八八五、二九六元，併課原告七十六年度綜合所得稅。原告以其房屋遭法院拍賣，拍賣所得價金悉歸被保證人之債權銀行所有，其不但無所得，反而有財產交易損失云云，申經復查結果，改按房屋課稅現值之百分之二十計算，即為八七六、四八〇元，與原核定財產交易所得八八五、二九六元之差額計八、八一六元，准予追減外，其餘未准變更，原告仍不服，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次：

原告起訴意旨略謂：原告遍查所得稅法及相關法律並無房屋遭受拍賣仍應計財產交易所得課稅之明文。且房屋遭受拍賣，其性質與一般財產交易並不相同。蓋遭受拍賣，非出於被拍賣人之自願出售，往往因債務之逼迫急切，而賤價拍定，不敷成本。是以拍定之價額，不惟在清償債務後所賸無幾，更甚者，不敷清償。故若對拍賣標的物的原所有人課徵財產交易「所得」稅無異落井下石，實屬於情不合，於理不容，於事實不可能。於本案中，原告於遭受拍賣處分後，不惟對拍得價金分文未取，甚至於尚有未能清償之債務存在（見拍賣價金分配表），若尚要求原告依「函釋」（非依法律），比照財產交易所得繳納十四萬之「所得」稅，原告真不知該從何去籌措此一龐大數目，按憲法第十九條明文揭示，人民有納稅之義務，但此義務必須基於法律而為，行政機關不得擅加新名目，或擴張法律之解釋，而對法律未明文規定之事項加以課徵稅賦。今被告機關及訴願、再訴願之受理機關，皆基於財政部(66)台財稅字第三七三六五號函釋，而認原告被拍賣之房屋仍應課徵財產交易所得稅，遂為繳納十四萬稅款之處分。然而，此處分乃基於函釋而來，非基於法律而致；原告並無依函釋納稅之義務。如基此函釋強迫原告納稅，無異使憲法第十九條對原告之保障形同虛設，原告之權益將受莫大之傷害。司法院大法官會議釋字第一三七號謂法官對於各機關就其職掌所做有關法規釋示之行政命令，得依法律表示其合法適當之見解。故窺諸此釋字之意旨，乃謂行政命令必得合法，才有適用之效力。而今(66)台財稅字第三七三六五號函釋之釋示內容，未有見諸法律之相同規定，其適用又違背憲法第十九條之明文規定，是以行政機關不當據此函釋，而為處分之依據。再依據司法院大法官會議釋字第三八號之反面解釋，凡抵觸憲法或法律之

行政規章均不得為裁判之依據。是以小明大，牴觸憲法或法律之行政規章更不得據以為對人為行政處分之基礎。故今(66)台財稅字第三七三六五號函釋之內容，未有見諸法律之相同規定，且其適用又違背憲法，故基此而為之處分，其違法性不說自明，且衡諸原告之現況，亦無力負擔此稅款，為此請求判決將原處分予以撤銷等語。

被告機關答辯意旨略謂：按財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額，合併計課綜合所得稅，行為時所得稅法第十四條第一項第七類定有明文。房屋為法院查封拍賣，仍應依拍賣之價額，減除成本費用後計算財產交易所得，併同其他各項所得課稅，復經財政部(66)台財稅字第三七三六五號函釋有案。又依財政部七十七年六月二十七日台財稅字第七七〇五五三一〇五號函釋：七十六年度各地區個人出售房屋未申報或未能提出證明文件者，其財產交易所得標準：（一）臺北市按房屋稅課稅現值之百分之二十計算。查原告所有坐落臺北市康寧路〇段〇〇號地下室、地上一、二及七樓房屋於七十六年間經法院拍賣，已為不爭之事實，自應依拍賣之價額減除成本費用，計算財產交易所得，至原告實際有無取得該筆價款，要係另一法律關係，並非所問，原告既無法提示原始取得之實際成本，以供查核，是本局復查決定按系爭房屋七十六年度之房屋課稅現值之百分之二十，計算財產交易所得八七六、四八〇元，揆諸首揭說明並參照大院七十九年度判字第四六三號判決之闡述意旨，要無不合，原告所訴各節，不足採信，請判決駁回原告之訴等語。

理 由

按財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額，合併計課綜合所得稅，所得稅法第十四條第一項第七類定有明文。房屋為法院查封拍賣，仍應依拍賣之價額，減除成本費用後計算財產交易所得，併同其他各項所得課稅，復經財政部(66)台財稅字第三七三六五號函釋有案。又依財政部七十七年六月二十七日台財稅字第七七〇五五三一〇五號函釋：七十六年度各地區個人出售房屋未申報或未能提出證明文件者，其財產交易所得標準：（一）臺北市按

房屋稅課稅現值之百分之二十計算。(二)高雄市按房屋稅課稅現值之百分之十六計算。(三)臺灣省省轄市按房屋稅課稅現值之百分之十五，縣按房屋稅課稅現值之百分之十四計算。本件原告所有如事實欄記載之房屋，於七十六年間經法院拍賣，被告機關乃按契價之百分之二十核定財產交易所得額八八五、二九六元，併課原告七十六年度綜合所得稅。原告以其房屋遭法院拍賣，拍賣所得價金悉歸被保證人之債權銀行所有，其不但無所得，反而有財產交易損失云云，申經復查結果，以本件經函請原告提示系爭房屋之原始取得成本及法院拍賣價金資料供查，原告雖提供法院拍賣資料，惟無法提出買進時之買賣契約書，以供查核其實際取得成本，依財政部台財稅字第七七〇五五三一五號函釋，應以系爭房屋課稅現值之百分之二十計算財產交易所得，原核定依據臺北市稅捐稽徵處契稅徵收底冊載契價核算財產交易所得，核有未洽，應改按房屋課稅現值之百分之二十計算，即為八七六、四八元，與原核定財產交易所得八八五、二九六元之差額計八、八一六元，准予追減，揆諸首揭法條規定及財政部釋示，並無違誤。原告雖訴稱所得稅法及相關法律並無房屋遭受拍賣仍應計算財產交易所得課稅之明文，被告機關基於財政部(66)台財稅字第三七三六五號函釋，對原告被拍賣之房屋仍課徵財產交易所得稅，有違憲法第十九條規定之依法納稅之義務云云。惟查系爭房屋既係原告之債權人聲請法院拍賣，其性質仍屬買賣之一種，雖其拍賣所得價金因強制執行已供清償原告對債權人之債務，但仍不失為原告之財產交易所得，殊非可因其用途為供原告清償舊有債務而認為無所得，依上揭所得稅法法條之規定，原告即負有納稅之義務。又財政部上述函釋，乃本於財稅主管機關，對所得稅法第十四條第一項第七類之財稅法規所作之解釋，係依法規原意加以闡明，核與所得稅法尚無牴觸之處，茲原告仍設詞爭訟，洵無可採，原處分既無違誤，訴願及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。

中華民國七十九年九月二十七日
(本件聲請書其餘附件略)