

# 司法院釋字第四六〇號解釋

中華民國 87 年 7 月 10 日

院台大二字第 15551 號

## 解 釋 文

土地稅法第六條規定，為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於宗教及合理之自用住宅等所使用之土地，得予適當之減免；同條後段並授權由行政機關訂定其減免標準及程序。同法第九條雖就自用住宅用地之定義設有明文，然其中關於何謂「住宅」，則未見規定。財政部中華民國七十二年三月十四日台財稅字第三一六二七號函所稱「地上建物係供神壇使用，已非土地稅法第九條所稱之自用『住宅』用地」，乃主管機關適用前開規定時就住宅之涵義所為之消極性釋示，符合土地稅法之立法目的且未逾越住宅概念之範疇，與憲法所定租稅法定主義尚無牴觸。又前開函釋並未區分不同宗教信仰，均有其適用，復非就人民之宗教信仰課予賦稅上之差別待遇，亦與憲法第七條、第十三條規定之意旨無違。

## 解釋理由書

人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定。所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。惟法律條文適用時發生疑義者，主管機關自得為符合立法意旨之闡釋，本院釋字第二六七號解釋敘述甚明。涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法定主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，亦經本院釋字第四二〇號解釋釋示在案。

土地稅法第六條規定：「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」又同法第九條規定：「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人

或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」雖未就「住宅」之定義有所界定，然法規之適用除須依法條之明文外，尚應受事物本質之內在限制。而依一般觀念，所謂住宅，係指供人日常住居生活作息之用，固定於土地上之建築物；外觀上具備基本生活功能設施，屬於居住者支配管理之空間，具有高度的私密性。財政部七十二年三月十四日台財稅字第三一六二七號函謂：建物係供神壇使用，已非土地稅法第九條所稱之自用「住宅」用地，不得依同法第三十四條規定按優惠稅率計課土地增值稅，乃主管機關適用土地稅法第九條，就住宅之涵義所為之消極性釋示，符合土地稅法之立法目的且未逾越住宅概念之本質，依首開解釋意旨，與憲法所定租稅法定主義尚無牴觸。

憲法第十三條規定：「人民有信仰宗教之自由。」係指人民有信仰與不信仰任何宗教之自由，以及參與或不參與宗教活動之自由；國家亦不得對特定之宗教加以獎助或禁止，或基於人民之特定信仰為理由予以優待或不利益。土地稅法第六條規定宗教用地之土地稅得予減免，只須符合同條授權訂定之土地稅減免規則第八條第一項第九款所定之減免標準均得適用，並未區分不同宗教信仰而有差別。神壇未辦妥財團法人或寺廟登記者，尚無適用該款所定宗教團體減免土地稅之餘地，與信仰宗教之自由無關。又「神壇」既係由一般信奉人士自由設壇祭祀神祇，供信眾膜拜之場所，與前述具有私密性之住宅性質有異。上揭財政部函釋示供「神壇」使用之建物非土地稅法第九條所稱之住宅，並非就人民之宗教信仰課予賦稅上之差別待遇，亦與憲法第七條、第十三條規定意旨無違。

大法官會議 主 席 大法官 翁岳生

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

## 抄安 0 奇聲請書

茲依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第八條第一項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下。

### 一、聲請解釋憲法之目的

聲請人遭受違法之行政處分，剝奪適用稅法上優惠稅率之權利，財產權及宗教信仰自由遭受侵害。財政部七十二年三月十四日發布之台財稅字第三一六二七號函：「0 出售所有 0 市 0 段土地，既經查明其地上第四層公寓式建物係供神壇使用，已非土地稅法第九條所稱之自用『住宅』用地，不得依同法第三十四條規定按優惠稅率計課土地增值稅。」此項行政命令，與司法院釋字第三一三號、第三六九號解釋，中央法規標準法第五條、第六條、第七條、第十一條及憲法第一百七十二條、第十三條、第十五條、第十九條、第二十三條之規定牴觸，應屬無效。俾免聲請人財產權、宗教信仰自由失卻保障。

### 二、疑義或爭議之性質與經過及涉及之憲法條文

(一)憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實，及涉及之憲法條文：聲請人在住家一角落，佈置神座，供奉神明，供家庭信仰膜拜，從來未曾對外開放或對外營利。在出售房地申請適用自用住宅用地稅率核課土地增值稅，被臺北縣稅捐稽徵處認係「神壇」且「神壇」之定義，並不以對外開放或營利為必要，依財政部「台財稅字第三一六二七號函」行政命令乃予核駁處分。此項處分係關於人民之權利、義務事項，依中央法規標準法第五條應以法律定之。應以法律規定之事項，不得以命令定之，亦為同法第六條所明定。土地稅法並無供神壇使用，即不得適用優惠稅率之規定，應以法律規定之事項，竟以行政命令定之，且未依中央法規標準法第七條送立法院，參照同法第十一條，顯與法律之規定牴觸，依憲法第一百七十二條自屬無效。憲法第十五條人民之財產權應予保障，第十三條人民有信仰宗教之自由，同法第二十三條並明定不得以法律限制之，茲竟以行政命令限制聲請人之財產權

及信仰宗教之自由，與憲法之規定亦有牴觸，顯難認為有效。

(二)所經過之訴訟程序：聲請人受違法之行政處分，經依法提起復查、訴願及再訴願，均遭駁回，復提起行政訴訟及再審之訴，亦被行政法院判決駁回確定。

(三)確定終局判決所適用之法律或命令之名稱及內容：確定終局判決所適用之行政命令為財政部七十二年三月十四日發布之「台財稅字第三一六二七號函」。其內容為：0 出售所有 0 市 0 段土地，既經查明其地上第四層公寓式建物係供神壇使用，已非土地稅法第九條所稱之自用「住宅」用地，不得依同法第三十四條規定按優惠稅率計課土地增值稅。

(四)有關機關處理本案之主要文件及說明：

(1)臺北縣稅捐稽徵處復查決定書認，行政命令台財稅字第三一六二七號函釋意旨，並不以營業為必要，該處引為處分依據，並無不當。

(2)臺灣省政府訴願決定書認，原處分機關按一般稅率課徵訴願人之土地增值稅，依前開財政部函釋規定，要無不合。

(3)財政部再訴願決定書認，原處分機關依函釋意旨，否准適用自用住宅稅率計課土地增值稅，核無不合，亦無不當。

(4)行政法院判決駁回原告之訴及再審之訴，均認前開行政命令為財政部依其法定職權，表示法律上之見解，與土地稅法第九條及第三十四條之精神符合，並無違背憲法第一百七十二條、第十三條、第十五條、第二十三條及中央法規標準法第五條、第六條、第七條、第十一條規定。

(5)前四項程序，其主張理由內容摘要，詳見表列附件一。

三、聲請人聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

(一)對於確定終局判決所適用之法律或命令，發生有牴觸憲法疑義之內容：

行政法院確定終局判決所適用之命令台財稅字第三一六二七號函，違反中央法規標準法第五條、第六條、第七條、第十一條，發生牴觸憲法第一百七十二條、第十三條、第十

五條、第十九條及第二十三條之疑義。

(二)聲請人對於前項疑義所持之見解：

- (1)司法院釋字第三一三號解釋：「對人民違反行政法上義務之行為科處罰鍰，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及數額，應由法律定之。若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，授權之內容及範圍應具體明確，然後據以發布命令，始符憲法第二十三條以法律限制人民權利之意旨。」台財稅字第三一六二七號函「建物係供神壇使用，已非土地稅法第九條所稱之自用『住宅』用地，不得依同法第三十四條規定按優惠稅率計課土地增值稅」，參照上開解釋，自係關於人民之權利義務事項，依中央法規標準法第五條應以法律定之。應以法律規定之事項，不得以命令定之，亦為同法第六條所明定。台財稅字第三一六二七號函為行政命令，應以法律規定之事項，竟以行政命令定之，顯屬違法。
- (2)按「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。」業經司法院釋字第三六九號釋有明文。台財稅字第三一六二七號函「建物係供神壇使用，已非土地稅法第九條所稱之自用『住宅』用地，不得依同法第三十四條規定按優惠稅率計課土地增值稅。」上開規定已逾越土地稅法第九條、第三十四條所訂定之適用要件範圍，另創新的適用要件。既係關於人民之權利、義務事項，依上開釋字第三六九號解釋，財政部並無此法定職權，亦未經法律授權，又未依中央法規標準法第七條「並即送立法院」，參諸同法第十一條，自與上開法律之規定牴觸，依憲法第一百七十二條自屬無效。
- (3)聲請人因住家空間許可，加以個人宗教熱忱，及向神明還願，供奉神明十幾尊，將神案、供具等種種用品嚴飾裝璜美奐，供自家信仰膜拜，從來不曾對外開放或營利，依憲法第十三條人民有信仰宗教之自由，憲法第十五條人民之

財產權應予保障，憲法第二十三條並明定除為妨礙他人自由，避免緊急危難，維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之，財政部竟以行政命令台財稅字第三一六二七號函「供神壇使用不得按優惠稅率計課土地增值稅」，且直指該行政命令所稱之「神壇」定義，並不以對外開放或營利為必要，限制人民宗教信仰自由及財產權，實有重大之違憲。

(三)解決疑義必須聲請解釋憲法之理由：

聲請人經營裝璜類油漆生意已十六年，對於室內裝璜是本行，為了提昇生活品質，自力興工，將住家裝璜，也將信仰所供奉之神座嚴飾美奐，今因出售該屋，依法申請按自用住宅用地稅率核課土地增值稅，竟遭以行政命令，否准適用優惠稅率，致宗教信仰自由及財產權失卻保障，任何法治國家，行政機關均無此權力，茲既有前開違憲疑義，必須聲請解釋憲法，以維權益，而彰法治。

四、所附關係文件之名稱及件數如下

- (一)臺北縣稅捐稽徵處復查決定書影本一份。
- (二)臺灣省政府訴願決定書影本一份。
- (三)財政部再訴願決定書影本一份。
- (四)行政法院判決影本二份（駁回原告之訴及再審之訴各一份）
- (五)附件一內容摘要表一份。

謹 呈

司 法 院

聲 請 人：安 0 奇

中 華 民 國 八 十 五 年 四 月 二 十 四 日

(附件四、(一))

行政法院判決

八十四年度判字第二 0 八 0 號

原 告 安 0 奇

被 告 臺北縣稅捐稽徵處

上當事人間因土地增值稅事件，原告不服財政部中華民國八十四年

五月九日臺財訴第八四〇—〇五二七一號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

### 主 文

原告之訴駁回。

### 事 實

緣原告出售所有坐落臺北縣土城市〇小段〇之〇及〇地號（地上建物門牌分別為臺北縣土城市〇街〇巷〇弄〇及〇號）二筆土地並申請按自用住宅稅率核課土地增值稅，經被告機關查得其中〇地號土地（地上建物門牌同上街弄〇號）設有邢〇宮，屬家庭神壇，乃以一般稅率核課〇地號之土地增值稅，另〇之〇地號因地上建物供住家用，仍准按自用住宅用地稅率核課土地增值稅。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願及再訴願遞遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告起訴意旨略謂：壹、就法律層面言：一、按租稅法律主義之精神，稅捐機關不得以行政命令剝奪人民權益。被告機關引用財政部台財稅字第三一六二七號函為處分依據，其中關於「神壇」之認定，無有定義，漫無標準，更何況該函釋，逾越法律（土地稅法第九條、第三十四條）所訂之範圍，毫無法律根據。此等事關人民權益，既未經法律明定為適用要件，縱有罅隙，亦不得以釋示函而為之設限。二、土地稅法第九條、第三十四條，明定出售前一年內，符合設籍要件，無出租、無營業，即適用增值稅優惠稅率。原告出售土地，完全符合該法第九條、第三十四條規範，適用優惠稅率。今被告機關漫無標準地將原告所出售之土地，使用面積八十餘坪中之兩坪左右，所設家庭信仰膜拜之神座（註：從未對外開放營利），認定為「神壇」，引財政部前函為處分之依據，且指該函釋意旨，並不以營業為必要，明顯抵觸母法土地稅法第九條、第三十四條。而被告機關於復查決定書言：「不以營業為必要，本處援引作為處分，認定違反土地稅法第九條、第三十四條規定 並無不當。」推理上明顯違誤，殊不知無出租、無營業即符合土地稅法第九條、第三十四條，如其所言「不以營業為必要」成立，是財政部前函違反該法第九條、第三十四條，而非原告之土地違反該法第九條

、第三十四條。貳、就事實層面言：一、揆諸 鈞院三十六年判字第十六號判例意旨：按當事人主張事實，須負舉證責任，倘其所提出之證據，不足為其主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。此等舉證，依然受到「證據法則」之拘束。亦即明白揭示，行政機關對於事實狀態之認定，須適用「證據法則」，不得裁量。縱觀被告機關所提出之證據，充滿了主觀的想像，充斥著「似為」、「應為」等不確定的臆測，引用無證據能力之「傳聞證據」為依據等等，如此的「證據」，如何令人信服！茲簡列如下：(1)住宅無牌告標明「私人產業、外人勿入」即臆測為：「鐵門只要開啟，即任人自由進出」即是「公共場所」。(2)壹樓住宅外，安置一白鐵水槽，便利清潔使用，即臆測為「供公眾使用」。(3)被告機關對民俗信仰之不解，而為主觀專斷之處分。(4)「訴願答辯書」：「有壁隔間 並有門可關閉」即憑空想像，臆測為：「當事人本來即有意開放任人前來敬拜」。(5)被告機關引財政部前函為處分依據，並於復查決定書中，直指「函釋意旨不以營業為必要」。直到原告於訴願書理由(4)中，主張「以對外開放與否，有無營利來區分民間神壇與神明之不同」否則即有牴觸母法之虞時，被告機關方於訴願答辯書中，改口主張無證據能力之「傳聞證據」：「再查詢鄰人，告知 確有人前往拜拜 」。作為證據。此時距原行政處分之作成，業已三個半月餘。為何原處分作成時，乃至復查決定書中，從未提及此項「傳聞證據」。這不禁令人懷疑：此「鄰人」真有其人否？此「鄰人」所言，原意為何？真義有無被人扭曲、斷章取義、加添附會？若有扭曲是「過失」抑或「惡意」？證據提出的遲延，以及處分依據，前後的矛盾，請被告機關能提出說明。按原告夫妻二人，於同市中央路大路邊，經營店頭式的油漆商號（已是十六年老店），三子女年幼在學，平時家中無人，加以地處巷弄偏僻處，該神座如何「對外開放」？如何「營業」？被告機關預設立場，主觀專斷，僅以上述種種揣度臆測，即為之交待，令人不能苟同。二、被告機關對事實之陳述，與真實不符部分，列敘如下：(1)再訴願決定書言：「況縱如再訴願人所稱神壇係供家庭信仰膜拜用，亦無須於原處分機關實地查勘後予拆除，足證 係對外開放供人祭拜之



用」查並無以上所述之情事。按被告機關於八十三年七月十四日查勘，原告於同年月二十七日喬遷，二十九日將神明請至現在居處，同年月三十一日交屋給買方。查勘至請神（遷移）間，隔了半個月，怎會「即予拆除」！且神像等，並非建物附屬之「固定物」，喬遷後一併請至現居處供奉（迄今），天經地義，理所當然，為何成疑？更何況，神像、神案、燈燭、飾品等之保存與否（靜態的），也與其臆測為「對外開放供人祭拜」（動態的）二者間，看不出有何必然之因果關係，如何「足證」？<sup>(2)</sup>被告機關指陳：本案四一四地號土地，其上建物無設置客廳臥房「唯一大宗傢俱為神案主要用途為神壇」。查本神案投影面積約兩坪左右，占全部使用面積，八十餘坪之比例甚小，與車庫（約四坪）空間連成一氣，「住宅」機能健全。非如其所述，四一四地號之上，空間全皆供作「神壇」使用。被告機關虛偽之陳述，無非削足適履僅為達課稅之目的。參、綜上陳述，本案原處分、訴願及再訴願決定，均未查明事實，適用法律亦有違誤，自難令人干服，敬祈 鈞院詳予審核，賜依法判決，將再訴願決定、訴願決定及原處分均撤銷等語。

被告答辯意旨略謂：「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地」「土地所有權人出售其自用住宅用地者，都市土地面積未超過三公畝部分或非都市土地面積未超過七公畝部分，其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按百分之十徵收之；超過三公畝或七公畝者，其超過部分之土地漲價總數額，依前條規定之稅率徵收之。前項土地於出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定」為土地稅法第九條、第三十四條所明定。又「建物係供神壇使用，已非土地稅法第九條所稱之自用『住宅』用地，不得依同法第三十四條規定，按優惠稅率計課土地增值稅」為財政部七十二年三月十四日台財稅字第三一六二七號函釋有案。本案經本處八十三年七月十四日現場初勘，系爭房屋之大門為鐵捲門直接和巷道相通（中間無任何攔阻物），且無告示指明為「私人產業，外人勿入」，亦即鐵捲門只要一開啟，即任人自由進出，且其安置祖先牌位之神明廳與供奉神像之神壇有壁間隔（詳原訴願申請書所附室

內格局略圖)並有門可關閉,可知原告本來即有意開放任人前來敬拜。在查詢鄰人,告知鐵門雖設而常開確有人前往拜拜,原告所辯未對外開放,實不足採。本案建物原取名邢0宮(原告亦坦承),神案桌前放置如一般廟宇所用大香爐,外有供公眾洗手之洗手臺,且其祖先牌位違反通俗習慣不與神像或左右或上下並列一處,以為日常膜拜之方便,反特以牆間隔,應屬信徒前往參拜之必要,是本案系爭土地建物供神壇使用,已非住宅用地甚明。依財政部七十二年三月十四日臺財稅字第三一六二七號函釋,家庭神壇用地,已非土地稅法第九條所稱之自用「住宅」用地,故不得按優惠稅率計課。所謂「住宅」通常見解絕無任人自由進出之理,本案建物既任人自由進出已近似公共場所。並對照其設施,可知其非住宅,與財政部上開函釋相合,是本處原核定將四一四地號土地按一般稅率核課土地增值稅並無不當。綜上所陳,原告之訴應認為無理由,請駁回原告之訴等語。

#### 理 由

按「本法所稱自用住宅用地,指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記,且無出租或供營業用之住宅用地」「土地所有權人出售其自用住宅用地者,都市土地面積未超過三公畝部分或非都市土地面積未超過七公畝部分,其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按百分之十徵收之;超過三公畝或七公畝者,其超過部分之土地漲價總數額,依前條規定之稅率徵收之。前項土地於出售前一年內,曾供營業使用或出租者,不適用前項規定」為土地稅法第九條及第三十四條所明定。又「建物係供神壇使用,已非土地稅法第九條所稱之自用『住宅』用地,不得依同法第三十四條規定,按優惠稅率計課土地增值稅」為財政部七十二年三月十四日臺財稅字第三一六二七號函釋有案。本件原告所有坐落土城市0段0小段0之0及0地號(地上建物門牌分別為土城市0街0巷0弄0及0號)二筆土地申請按自用住宅用地稅率核課土地增值稅,經被告機關勘查其中0地號土地(地上建物門牌同上街弄0號)設有邢天宮,屬家庭神壇,被告機關乃依財政部函釋意旨,以出售供神壇使用之土地,不得按優惠稅率計課土地增值稅,遂以一般稅率核

課四一四地號之土地增值稅，另四〇四之一九地號因地上建物供住家用，仍准按自用住宅用地稅率核課土地增值稅，揆諸首揭規定洵無違誤，訴願及再訴願決定遞予維持，亦無不合。原告雖主張：原告夫妻在土城市中央路路邊經營店頭式油漆商號，子女年幼在學，平時家中無人，加以地處偏僻，神座無從對外開放。被告機關以主觀之臆測及傳聞證據，認定神壇鐵門只要開啟，即任人自由進出，係供公眾使用，有違本院三十六年判字第十六號判例意旨。且被告機關援用之前開財政部函釋，關於神壇之認定，無有定義，漫無標準，其內容逾越土地稅法第九條及第三十四條規定之範圍。被告機關予以援用，係以行政命令剝奪人民權益，與租稅法定主義違背等語。惟查系爭土地上建物即臺北縣土城市〇街〇巷〇弄〇號及〇號房屋，內部雖打通合併使用，然其中〇號房屋內設有邢〇宮，供奉神明十數尊，神案前放置一般廟宇所用之大香爐，神壇前為空間，與巷道以鐵捲門相隔，門外另有洗手臺之設置，屋內神壇與安置祖先牌位之公媽廳以牆阻隔，有現場照片可稽，復有原告提出之室內格局略圖可資參照。由該神壇之設置情形判斷，係供他人進香朝拜之神壇，而非家庭之神明廳殊為瞭然。被告機關因認系爭土地四一四地號部分係供神壇之用，而非住宅用地，要與經驗法則無違，亦與證據法則不悖。原告謂被告機關係以臆測之詞及傳聞證據認定系爭房屋係供神壇之用，有違證據法則及本院判例云云，自非可取。次查財政部為財稅主管機關，其適用財稅法律，即得依其法定職權，表示法律上之見解。而前開財政部函釋認出售供神壇使用之土地，不得按優惠稅率計課土地增值稅，與土地稅法第九條及第三十四條規定之精神符合，財稅機關自得援用。原告指其違背租稅法定主義，係以行政命令剝奪人民權益云云，亦非可採。原告起訴意旨難認有理由，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。

中華民國八十四年八月二十四日  
(本件聲請書其餘附件略)