

## 司法院新聞稿

司法院大法官於九十五年十一月十日舉行之第一二九三次會議中，就中國 0 0 股份有限公司代表人郭 0 財為地價稅事件，認最高行政法院九十三年度判字第八四五號判決所適用之土地稅法施行細則第十五條規定，有牴觸憲法第十五條、第十九條及第二十三條之疑義，聲請解釋案，作成釋字第六一九號解釋。

### 解釋文

對於人民違反行政法上義務之行為處以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之，以命令為之者，應有法律明確授權，始符合憲法第二十三條法律保留原則之意旨（本院釋字第三九四號、第四 0 二號解釋參照）。土地稅法第五十四條第一項第一款所稱「減免地價稅」之意義，因涉及裁罰性法律構成要件，依其文義及土地稅法第六條、第十八條第一項與第三項等相關規定之體系解釋，自應限於依土地稅法第六條授權行政院訂定之土地稅減免規則所定標準及程序所為之地價稅減免而言。土地稅法施行細則第十五條規定：「適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於三十日內向主管稽徵機關申報，未於期限內申報者，依本法第五十四條第一項第一款之規定辦理」，將非依土地稅法第六條及土地稅減免規則規定之標準及程序所為之地價稅減免情形，於未依三十日期限內申報適用特別稅率之原因、事實消滅者，亦得依土地稅法第五十四條第一項第一款之規定，處以短匿稅額三倍之罰鍰，顯以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，核與首開法律保留原則之意旨不符，牴觸憲法第二十三條規定，應於本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失其效力。

### 解釋理由書

對於人民違反行政法上義務之行為處以裁罰性之行政處分，涉

及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之，以命令為之者，應有法律明確授權，始符合憲法第二十三條法律保留原則之意旨（本院釋字第三九四號、第四〇二號解釋參照）。

土地稅法第六條前段規定，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使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之土地稅減免；同條後段並授權行政院訂定土地稅減免規則，明定減免之標準與程序。合於土地稅減免規則所定地價稅減免標準之土地，依同規則第二十四條第一項規定，須於每年（期）開徵四十日前提出申請，始能獲得減免，減免原因消滅者，自次年（期）恢復徵收。同規則第二十九條並規定，減免之原因、事實消滅時，土地權利人或管理人並負有於三十日內向主管稽徵機關申報恢復徵稅之義務。未於減免之原因、事實消滅三十日內向主管稽徵機關申報，又有逃漏稅之情事者，依土地稅法第五十四條第一項第一款規定，除補繳短匿稅額之外，應處以短匿稅額三倍之罰鍰。

土地稅法第十八條第一項為促進國家經濟發展，鼓勵增設大眾娛樂設施，獎勵興辦公用事業及保護名勝古蹟，就工業用地、礦業用地、私立公園、動物園、體育場所用地、寺廟、教堂用地、政府指定之名勝古蹟用地、經主管機關核准設置之加油站及依都市計畫法規定設置之供公眾使用之停車場用地、其他經行政院核定之土地等等大規模用地，明定其特別稅率，不適用同法第十六條之累進稅率。有同法第十八條規定得適用特別稅率用地之情形者，依同法第四十一條第一項規定，須於每年（期）地價稅開徵四十日前提出申請，始得適用特別稅率。適用特別稅率之原因、

事實消滅時，則應向主管稽徵機關申報，同條第二項並定有明文。又同法第十八條第三項復明定，符合同條第一項要件適用千分之十特別稅率而不適用累進稅率土地之地價稅，若有符合同法第六條規定得減免之情形，尚可再依同法第六條減免之。

依土地稅法第六條減免地價稅與依同法第十八條第一項適用特別稅率之地價稅，雖均有減輕稅負之效果，但二者之目的未盡相同，減輕稅負之標準與程序亦顯然有異，況適用特別稅率之用地，於法律有特別規定時，亦可再視其是否有減免事由，而獲得進一步之租稅減免，故二者尚難等同視之。是土地稅法第五十四條第一項第一款規定：「納稅義務人藉變更、隱匿地目等則或於減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依左列規定辦理：一 逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額三倍之罰鍰」，其中所稱「減免地價稅」之意義，因涉及裁罰性法律構成要件，依其文義及上開土地稅法第六條、第十八條第一項與第三項等相關規定之體系解釋，自應限於依第六條授權行政院訂定之土地稅減免規則所定標準及程序所為地價稅之減免而言。

土地稅法第五十八條雖授權行政院訂定該法之施行細則，但就適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，未依土地稅法第四十一條第二項規定申報之情形，是否應予以處罰或如何處罰，則未作明確之授權。土地稅法施行細則第十五條規定：「適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於三十日內向主管稽徵機關申報，未於期限內申報者，依本法第五十四條第一項第一款之規定辦理」，將非依土地稅法第六條及土地稅減免規則規定之標準及程序所為之地價稅減免情形，於未依三十日期限內申報適用特別稅率之原因、事實消滅者，亦得依土地稅法第五十四條第一項第一款之規定，處以短匿稅額三倍之罰

緩，顯以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，核與首開法律保留原則之意旨不符，牴觸憲法第二十三條規定，應於本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失其效力。

該次會議由司法院院長翁大法官岳生擔任主席，大法官林永謀、謝在全、賴英照、余雪明、曾有田、徐璧湖、彭鳳至、林子儀、許宗力出席，秘書長范光群列席。會中通過之解釋文及解釋理由書，均經司法院以院令公布。

附本件中國 0 0 股份有限公司代表人郭 0 財聲請案之事實摘要。

## 釋字第六一九號解釋事實摘要

聲請人於民國七十七年購得座落於高雄市前鎮區獅甲段第五〇六、五〇七、五一四、五一八號四筆土地，經高雄市政府建設局核發工廠設立登記證，並敘明聲請人須於核准之日起二年內完成建廠，且於試車後三個月內辦妥工廠登記，逾期工廠設立許可證失效。

聲請人持前開許可證等資料向高雄市政府申請按工業用地稅率課徵地價稅，經准自八十一年起按千分之十之稅率課徵地價稅。八十九年間高雄市政府發現聲請人至八十二年間仍未完成建廠，工廠設立許可證已失效，適用特別稅率之原因、事實已消滅，然聲請人並未按規定申報改用一般用地稅率計徵地價稅。

高雄市政府以第五〇六、五〇七號土地為公共設施保留地，須按公共設施保留地稅率千分之六課稅，而五一四、五一八號土地則應改按一般用地累進稅率課稅，除核定聲請人應補繳八十四年至八十八年地價稅差額之外，並以聲請人違反土地稅法第四十一條第二項及土地稅法施行細則第十四條、第十五條，依土地稅法第五十四條第一項第一款規定，處以八十五年至八十八年短匿稅額三倍之罰鍰。

聲請人對前開罰鍰處分不服，循序提起行政訴訟，經最高行政法院九十三年度判字第八四五號判決認聲請人上訴無理由駁回，判決確定。聲請人認前開確定終局判決所適用之土地稅法施行細則第十五條規定有抵觸憲法第十五條及第二十三條規定之疑義，聲請解釋。