

## 司法院新聞稿

司法院大法官於九十六年十一月三十日舉行之第一三一四次會議中，就陳許 0 明為土地增值稅事件，認臺北高等行政法院九十三年度訴更一字第二一八號判決及最高行政法院九十六年度判字第八八號判決，所適用之財政部中華民國八十二年十月七日臺財稅第八二一四九八七九一號函釋，有牴觸憲法第七條、第十五條及第十九條等之疑義，聲請解釋案，作成釋字第六三五號解釋。

### 解釋文

中華民國七十八年十月三十日修正公布之土地稅法第三十九條之二第一項規定所為租稅之差別對待，符合憲法平等原則之要求。又財政部八十二年十月七日臺財稅第八二一四九八七九一號函，係主管機關依其法定職權就上開規定所為之闡釋，符合立法意旨及國家農業與租稅政策，並未逾越對人民正當合理之稅課範圍，與法律明確性原則及憲法第七條、第十九條之規定，均無牴觸，亦未侵害人民受憲法第十五條保障之財產權。

### 解釋理由書

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之，惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持相關憲法原則，無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義，即與租稅法律主義、租稅公平原則無違（本院釋字第四二〇號、第四六〇號、第四九六號、第五一九號、第五九七號、第六〇七號、第六二二號、第六二五號解釋參照）。又納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之

稅捐，惟為增進公共利益，以法律或其明確授權之命令，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許（本院釋字第五六五號解釋參照）。

憲法第一百四十三條第三項規定：「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。」故土地稅法第二十八條前段規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」惟國家對於土地之分配與整理，應以扶植自耕農及自行使用土地人為原則，憲法第一百四十三條第四項定有明文，是七十二年八月一日修正公布之農業發展條例第二十七條規定：「農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」為資配合，七十八年十月三十日修正公布之土地稅法第三十九條之二第一項爰明定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」可知此係就自行耕作之農民取得農業用地者，予以免徵土地增值稅之獎勵。此乃立法者為確保農業之永續發展，促進農地合理利用與調整農業產業結構所為之租稅優惠措施，其租稅優惠之目的甚為明確，亦有助於實現憲法第一百四十三條第四項規定之意旨。立法者就自行耕作之農民取得農業用地，與非自行耕作者取得農業用地間，為租稅之差別對待，具有正當理由，與目的之達成並有合理關聯，符合憲法平等原則之要求。

農業用地在依法作農業使用時，移轉於非自行耕作之人，而以自行耕作之農民名義為所有權移轉登記者，不符土地稅法第三十九條之二第一項之上開立法意旨，自應依憲法第一百四十三條第三項及土地稅法第二十八條前段規定，於土地所有權移轉時，按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。財政部八十二年十月七日臺財稅第八二一四九八七九一號函略謂：「取得免徵土地增值稅

之農業用地，如經查明係第三者利用農民名義購買，應按該宗土地原免徵之土地增值稅額補稅。」乃主管機關本於法定職權，就土地稅法第三十九條之二第一項規定所為具體明確之解釋性行政規則，該函釋認依上開規定得免徵土地增值稅者，係以農業用地所有權移轉於自行耕作之農民為限，符合前述農業發展條例第二十七條、土地稅法第三十九條之二第一項之立法意旨及國家之農業與租稅政策，並未逾越對人民正當合理之稅課範圍，與法律明確性原則及憲法第七條、第十九條之規定，均無牴觸，亦未侵害人民受憲法第十五條保障之財產權。

該次會議由司法院院長賴大法官英照擔任主席，大法官謝在全、徐璧湖、林子儀、許宗力、許玉秀、林錫堯、池啟明、李震山、蔡清遊出席，秘書長謝文定列席。會中通過之解釋文及解釋理由書，均經司法院以院令公布。

附本件陳許 0 明聲請案之事實摘要。

### 釋字第六三五號解釋事實摘要

- (一) 0 0 電線電纜股份有限公司（以下稱：0 電公司）購買農業用地，信託登記於案外人盧 0 信名下。嗣 0 電公司終止與盧某之信託關係，本於信託物返還請求權，訴請盧某將系爭農業用地返還，改登記於聲請人陳許 0 明名下。案經臺灣高等法院以 88 年度重上字第 279 號民事判決確定移轉登記於聲請人。
- (二) 聲請人持上開判決確定證明書，依修正前土地稅法第 39 條之 2 規定，向臺北縣政府稅捐稽徵處新莊分處申請免徵土地增值稅，經原處分機關審查後予以否准，並發單課徵系爭農業用地之土地增值稅。聲請人申請復查未獲變更，提起訴願仍遭駁回，遂依法提起行政訴訟。案經臺北高等行政法院 91 年度訴字第 1093 號判決撤銷訴願決定及原處分，惟原處分機關提起上訴，經最高行政法院於 93 年間廢棄原判決，將全案發回臺北高等行政法院。臺北高等行政法院更審後，認實質所有權人仍為 0 電公司，非自行耕作之農民實際購入之農業用地，不得免徵土地增值稅，乃以 93 年度訴更一字第 218 號判決，駁回聲請人之訴，嗣最高行政法院再以 96 年度判字第 88 號判決駁回聲請人之上訴，全案定讞。
- (三) 聲請人認上開臺北高等行政法院 93 年度訴更一字第 218 號判決及最高行政法院 96 年度判字第 88 號判決，所適用之財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋，有牴觸憲法第 7 條、第 19 條及第 23 條等之疑義，爰向本院聲請解釋憲法。