

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 619 號

解釋日期：民國 95 年 11 月 10 日

資料來源：司法周刊 第 1313 期 1 版

司法院公報 第 49 卷 1 期 88-102 頁

司法院大法官解釋續編（十九）第 451-469 頁

總統府公報 第 6721 號 13-40 頁

考選周刊 第 1097 期 2 版

法令月刊 第 57 卷 12 期 121-122 頁

相關法條：中華民國憲法 第 23 條

土地稅法 第 6、16、18、41、54、58 條

土地稅法施行細則 第 15 條

土地稅減免規則 第 24、29 條

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、第四〇二號解釋參照）。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。

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，減免原因消滅時，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、體育場所在地、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。

大法官會議主席	大法官	翁岳生
	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

抄中國○○股份有限公司代表人郭○財聲請書

壹、聲請解釋憲法之目的

為最高行政法院九十三年度判字第八四五號判決所適用土地稅法施行細則第十五條規定，發生牴觸憲法第十五條、第十九條暨第二十三條之疑義，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規定，聲請解釋憲法事。請求鈞院解釋最高行政法院九十三年度判字第八四五號確定終局判決所適用之土地稅法施行細則第十五條規定，有牴觸憲法而應予宣告無效。

貳、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

一、本案背景事實

緣聲請人所有坐落高雄市前鎮區○○段第五○六、五○七、五一四、五一八地號等四筆土地，係民國七十七年間向台○公司價購取得。聲請人嗣於民國七十九年十月間向高雄市政府建設局申請於上開土地興建爐管預製廠、噴砂場等，經該局七十九年十一月二十日高市建設一字第一二五六九二○二號函准核發聲請人工廠設立許可證，並敘明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。聲請人即持該許可證等資料向高雄市稅捐稽徵處申請按工業用地千分之十課徵地價稅，經准自八十一年起按該優惠稅率課徵地價稅。詎高雄市稅捐稽徵處於八十九年間辦理地價稅稅地清查，發現聲請人至八十二年間仍未完成建廠，已逾目的事業主管機關核定建廠之期限，該設廠許可證已失效，致原適用特別稅率之原因、事實已消滅，而且未依規定向該局申報改按一般用地稅率計徵地價稅。遂以上開第五○六、五○七地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核減課稅；其餘五一四、五一八地號土地，不合工業用地課徵地價稅要件，應改按一般用地累進稅率核徵課稅，除核定聲請人應補繳自八十四年至八十八年地價稅之差額新臺幣（下同）二五八、四八二、四○九元外，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、第十五條規定，未於期限內申報，乃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二○七、五二三、○九九元（八十四年短匿地價稅五○、九五九、三一○元因處分時已逾核課期間未列入）三倍罰鍰總計六二二、五六九、二九七元。聲請人不服該罰鍰處分，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（附件）認為聲請

人上訴為無理由予以駁回而確定。

二、本案之疑義與涉及之憲法條文

（一）關於程序部分

- 1、根據司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，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。所謂「所適用法律與命令」，包括經立法院所三讀通過、總統公布之法律，或由法律授權行政機關訂定之法規命令。經查，聲請人因最高行政法院九十三年度判字第八四五號確定終局判決，其適用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。」與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。」維持高雄高等行政法院九十一年度訴字第八八三號判決，維持裁處聲請人新臺幣六二二、五六九、二九七元罰鍰之原處分，係忽視憲法第十五條、第十九條與第二十三條之要求，涉及對聲請人關於憲法上所保障之財產權侵害，故前揭土地稅法施行細則第十五條屬鈞院解釋憲法與審查之客體，首先敘明。

（二）關於實體部分

- 1、確定終局判決維持原審判決，駁回聲請人請求撤銷高雄市稅捐稽徵處有關地價稅事件裁罰聲請人新臺幣六二二、五六九、二九七元罰鍰之行政處分，其法律理由略以：「本院查：土地稅法第五十四條第一項第一款規定納稅義務人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，而逃稅或減輕稅賦者，得處以短匿稅額或稅賦三倍之罰鍰。該條明定納稅義務人於減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，有向主管稽徵機關申報之義務。是於減免原因、事實消滅時，納稅義務人即有申報之義務。條文雖未規定申報期限，解釋上應於相當期限內申報。未於相當期限內申報者，即符合處罰條件。土地稅法施行細則第十五條規定納稅義務人應於三十日內申報，尚符合該條之立法意旨，未違反憲法第十九條、第二十三條及中央法規標準法第五條第二款規定或牴觸司法院釋字第三一三、三二三、三九〇、三九四、四〇二、四一五號解釋意旨。」確定終局判決認為前揭土地稅法施行細則第十五條規定符合土地稅法第五十四條第一項第一款立法意旨，允許行政機關未依法律規定，自行擴張裁罰性行政處分之構成要件，顯然有違憲法第十五條財產權、第十九條租稅法定主義、第二十三條法律保留原則與比例原則、第一百七十二條等規定，以及鈞院歷年來之釋字第三一三號、第三六七號、第三九四號、第四〇二號、第四一五號與第四二三號等解釋先例，而有牴觸憲法之疑義。

、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、憲法第十五條財產權之保護領域（schutzbereich），其限制之衡量權限係屬立法者，行政機關不得越俎代庖

憲法第十五條規定「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障」；第十九

條規定「人民有依法律納稅之義務」；第二十三條規定「以上各條列舉之自由權利，除爲防止妨礙他人自由、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」；第一百七十二條規定「命令與憲法或法律牴觸者無效」準此，限制人民財產權之所以在形式上必須遵守法律保留原則，從而衍生授權明確性原則，其憲法理論之基礎在於立法者與行政機關之功能權限分配，涉及人民基本權利限制程度的「衡量」，係專屬於立法者；立法者基於充分衡量後所爲的決定，即形成法律拘束行政機關。立法者授權行政機關訂定抽象的規範，則屬立法權限之移轉，其界限亦在於立法者已經衡量的範圍內，再由行政機關就立法者已預測決定的基本權利限制的案件類型內，進行裁量，行政機關不得自行創設新的基本權利限制的案件類型。若立法權限移轉不設任何界限，或是立法者放棄衡量，全面授權行政機關，則等同掏空立法者之權限，破棄憲法關於國家機關權限分配之權力分立原則的基本價值決定。所以根據歷年來司法院大法官解釋與我國憲法釋義學發展所形成的通說見解，國家對人民財產權進行限制甚至剝奪，在形式上必須遵守法律保留原則與租稅法定主義。雖然並非一切自由及權利均無分軒輊受憲法毫無差別之保障，至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異，是爲「層級化法律保留」之體系要求（釋字第四四三號解釋參照）且租稅法定主義係要求人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務，但法律內容不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬細節性、技術性之事項，法律自得授權主管機關以命令定之，俾利法律之實施。行政機關基於此種授權，在符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內所發布之施行細則或命令，亦爲憲法之所許（釋字第四八〇號解釋參照）。行政機關所發布之施行細則或命令究竟是否已超越法律授權，不應拘泥於法條所用之文字，而應就該法律本身之立法目的，及其整體規定之關聯意義爲綜合判斷，若法律僅爲概括授權時，固應就該項法律整體所表現之關聯意義爲判斷，而非拘泥於特定法條之文字；惟依此種概括授權所訂定之命令祇能就執行母法有關之細節性及技術性事項加以規定，尚不得超越法律授權之外，逕行訂定制裁性之條款（釋字第三九四號解釋參照），其理由在此。

二、系爭法規之規範模式，顯然已經逾越立法者之決定，擴張聲請人的義務範圍

經查，關於減免地價稅或田賦之法令規範體系，係依據土地稅法第六條規定「爲發展經濟，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、公公墓、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，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」據此授權行政院訂定發布「土地稅減免規則」，針對各種減免地價稅或田賦之具體情形加以規定，並於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。」至於「適用特別稅率案件」，係依據土地稅法第十八條「（第一項）供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：一工業用地、礦業用地。二私立公園、動物園、體育場所用地。三寺廟、教堂用地、政府指定之名勝古蹟用地。四經主管機關

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。五其他經行政院核定之土地。（第二項）在依法劃定之工業區或工業用地公告前，已在非工業區或工業用地設立之工廠，經政府核准有案者，其直接供工廠使用之土地，準用前項規定。（第三項）第一項各款土地之地價稅，符合第六條減免規定者，依該條減免之。」系爭確定判決所認定之事實，係聲請人之土地適用工業用地稅率後之稅負，固然較適用一般稅率（超過累進起點地價之稅率最高達百分之五十五）為低，但此種情況並非減免，而仍屬於核課稅捐（核定地價稅）之性質，與特定土地之使用因符合土地稅減免規則之法定減免要件，屬於免除或已核課稅捐之減少（減免地價稅），兩者法律性質迥異，其雖均涉及納稅義務人財產權之限制，但係屬不同案件類型。因此，依據土地稅法第五十四條第一項第一款所為之裁罰性行政處分，其規範對象為「減免地價稅或田賦」之案件，是否能擴張至「適用特別稅率」案件，不能無疑。雖然依據土地稅法第四十一條第一項規定「適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報」，但其並未賦予裁罰之授權依據。縱然在「誠實申報」與「實質課稅原則」上，兩種類型案件具有類似性，若針對「適用特別稅率」案件，依據土地稅法第五十四條第一項第一款予以處罰，則屬「類推適用」之情況，有違行政罰法定原則（參見最高行政法院九十三年度判字第五十三號判決）。稅法雖然不若刑法明確揭示禁止類推適用原則，但若其處分已涉及裁罰性行政處分，因創設或增加人民之負擔，學者亦有見解認為不得類推適用（參見陳敏，行政法總論，三版，頁一五二）。準此，無論從文義解釋與體系解釋，土地稅法第五十四條第一項第一款處罰之對象，應屬減免地價稅或田賦之案件所生違反該條文之情況。惟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。」將屬於未履行減免地價稅或田賦事實原因申報協力義務案件之裁罰，擴張適用至未履行適用特別稅率原因申報協力義務案件，致使二種案件類型被混為一談，其合憲性便有待商榷。立法者既然已作成決定，縱然有立法疏漏，但因涉及裁罰性行政處分，司法者已不得以類推適用的方式加以填補，更遑論行政機關於其所訂定之法規命令內，自行擴張構成要件，如此作法更非憲法所許。

三、關於因「期限」之經過致發生一定法律效果涉及裁罰性行政處分之構成要件，須保留由法律定之

按所謂行政罰則，係對於違反行政法義務者所加之制裁規定，其制裁方式，恆以剝奪或限制人民權利方式為之，自應以法律定之，尤其有關構成處罰之要件及處罰額度，不能逕以概括授權之法規命令規定，司法院釋字第三一三號、第三九〇號、第三九四號、第四〇二號及第四二六號解釋已闡釋甚明。因此，關於因「期限」之經過致發生一定法律效果是否均得授權由行政機關決定，應視「期限」是否僅生公法上失權之效果，亦或涉及裁罰性行政處分之構成要件而定；若為前者，因其為執行法律所須之細節性或技術性事項，固非不得授權由行政機關訂定之，若為後者，則涉及增加人民義務之負擔，因此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，釋字第三一三號、第三九四號與第四二三號解釋，均一再重申該意旨。縱然釋字第二一七號解釋認為，課稅原因事實之有無認定與證據證明力非屬租稅法律主義之範圍，但若涉及裁罰性行政處分之要件，要無排除法律保留原則之理。若法

令涉及「期間」之規定，必須視其法律性質與功能而為判斷，並非可一概而論均屬「細節性、技術性事項」，乃是兼顧納稅義務人權益及公共利益之「技術性規定」，故可由行政機關發布施行細則或命令。期間之規定若僅涉及人民公法上失權之效果，固非不得以法律授權行政機關以法規命令或解釋性行政規則定之（釋字第三二二號、第四八〇號解釋參照），但若涉及裁罰性行政處分之構成要件，則必須保留由法律定之，不得授權行政機關以法規命令定之（釋字第四二三號、第四九一號、第五一一號解釋參照）。經查，土地稅法第五十四條第一項規定「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：……」；而土地稅法施行細則係依據土地稅法第五十八條規定授權行政院定之，其第十五條規定「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。」確定終局判決認定土地稅法第五十四條第一項雖未規定申報期限，解釋上應於相當期限內申報，未於相當期限內申報，即符合處罰條件，土地稅法施行細則第十五條規定納稅義務人應於三十日內申報，尚符合土地稅法第五十四條之立法意旨。準此，若納稅義務人於第三十一日始加以申報，亦屬違反作為義務（三十日內必須申報）而應受到處罰，上開見解形同由行政機關以法規命令方式決定裁罰性行政處分之構成要件規定；再者，土地稅法第五十四條第一項僅規定「於減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，未向主管機關申報者……」並未包括「於適用特別稅率之原因、事實消滅時」，依釋字第四二三號解釋之見解，土地稅法第五十四條第一項既無須「於適用特別稅率之原因、事實消滅時」與「土地所有權人應於三十日內向主管稽徵機關申報」之規定復未授權行政機關訂定，上開土地稅法施行細則第十五條規定，創設聲請人於適用特別稅率之原因、事實消滅時三十日內須加以申報，否則即遭到主管機關裁處漏稅額三倍以內罰鍰之法律義務，與法律保留原則自屬有違。或許立法者於立法時產生疏漏，但亦應以修法方式填補，特別是關於裁罰性行政處分之要件，行政機關與法院不得無視人民對法律的客觀信賴，恣意以法規命令擴張構成要件或以類推適用的方式，侵害人民基本權利。

四、綜上所述，確定終局判決適用土地稅法施行細則第十五條規定，係牴觸憲法第十五條、第十九條、第二十三條與第一百七十二條規定，增加法律所無之限制。為保障聲請人關於憲法第十五條財產權，懇請鈞院惠予解釋宣告其無效，以昭公允。

肆、關係文件之名稱及件數

附件：最高行政法院九十三年度判字第八四五號判決

此 致

司 法 院 大 法 官

聲 請 人：中國○○股份有限公司

代 表 人：郭 ○ 財

中華民國九十四年二月十六日

（附件）

最高行政法院判決

九十三年度判字第八四五號

上訴人 中國○○股份有限公司

代表人 郭 ○ 財

訴訟代理人 盧 俊 誠 律師

吳 小 燕 律師

許 登 科 律師

被上訴人 高雄市

代表人 蘇 進 步

右當事人間因地價稅事件，上訴人對於中華民國九十一年十二月二十六日高雄高等行政法院九十一年度訴字第八八三號判決，提起上訴，本院判決如左：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、本件上訴人所有坐落高雄市前鎮區○○段第五○六、五○七、五一四、五一八地號等四筆土地，係民國七十七年間向訴外人台○公司價購取得。上訴人嗣於七十九年十月間向高雄市政府建設局申請於上開土地興建爐管預製廠、噴砂場等，經該局七十九年十一月二十日高市建設一字第一二五六九二○二號函准核發上訴人工廠設立許可證，並敘明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。上訴人即持該許可證等資料向被上訴人申請按工業用地千分之十課徵地價稅，經准自八十一年起按該優惠稅率課徵地價稅。詎被上訴人於八十九年間辦理地價稅稅地清查，發現上訴人至八十二年間仍未完成建廠，已逾目的事業主管機關核定建廠之期限，該設廠許可證已失效，致原適用特別稅率之原因、事實已消滅，而上訴人亦未依規定向被上訴人申報改按一般用地稅率計徵地價稅。遂以上開第五○六、五○七地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核減課稅；其餘五一四、五一八地號土地，不合工業用地課徵地價稅要件，應改按一般用地累進稅率核徵課稅，除核定上訴人應補繳自八十四年至八十八年地價稅之差額新臺幣（下同）二五八、四八二、四○九元（上訴人於九十年五月八日繳納，並循序提起行政救濟，經原法院九十一年度訴字第二八六號及本院九十二年度判字第一六九五號判決駁回確定），並以上訴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、第十五條規定，未於期限內申報，乃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二○七、五二三、○九九元（八十四年短匿地價稅五○、九五九、三一○元因處分時已逾核課期間未列入）三倍罰鍰計六二二、五六九、二九七元。上訴人不服該罰鍰處分，循序提起行政訴訟。

二、上訴人於原審主張：查土地稅法第五十四條之裁罰類型為「變更、隱匿地目等則」、「減免地價稅」、「減免田賦」三種而已，不包括「適用特別稅率之原因事實消滅」情形。行政機關竟於其施行細則第十五條將「適用特別稅率原因事實消滅」情形，亦列為土地稅法第五十四條規定之裁罰類型，違反「租稅法律主義」、「法律保留」原則，同時違反人民對法規之信賴保護原則。又自八十二年起至被上訴人八十九年九月五日查獲時止已逾稽徵期間，而本件處分，被上訴人係於九十年六月始予裁罰，更已逾稽徵期間。再者系爭土地原屬台○公司所有，上訴人於七十七年向台○公司購買，由從事鋁業生產之工業用地，改為同屬工業用之

倉儲工業用地。而直至八十年，乃於系爭土地上興建製造鋼構用品之廠房，以提供興建五輕所需之工程材料，並依法向被上訴人申請，經其核准自八十年起以工業用地之特別稅率課稅。由於五輕工程於八十二年完成，因此原用以生產鋼構用品之廠房已無使用之價值，上訴人乃將其用途恢復為原來倉儲之工業用地使用。因此上訴人主觀上，始終認為系爭土地自始即作為工業用地使用，從未變更其用途，不須再提出申請。而自八十三年起，被上訴人亦未認上訴人之使用有何違法之處，仍依工業用地之特別稅率予以核課，上訴人因信賴被上訴人核課之處分，繳納稅捐。上訴人並無故意違反土地稅法第四十一條及第五十四條第一項所定之情事。為此訴請撤銷訴願決定及原處分。

三、被上訴人則以：土地稅法第五十四條第一項第一款所謂「減免地價之原因事實」，不以同法第六條規定者為限。工業用地適用特別稅率即具有減免地價稅之效果，應屬於土地稅法第五十四條第一項第一款範圍，被上訴人依法裁罰，無違背法律保留原則。又土地稅法施行細則第十五條有關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之規定，係為兼顧納稅義務人權益及公共利益之技術性規定，其目的一方面在促使納稅義務人及早履行申報義務，他方面則在使主管稽徵機關於認定納稅義務人是否及時完成申報義務之際得有所依循。核與司法院釋字第四八〇號及第三二二號之解釋意旨相符，而與法律保留原則不相違背。該條與同細則第十四條規定亦無矛盾之處。再者，地價稅之核課期間，自所屬徵期屆滿之翌日起五年。系爭土地自八十二年起適用特別稅率之原因事實即已消滅，嗣被上訴人於八十九年九月五日查獲本案，乃核定上訴人應補繳八十五至八十八年間之地價稅款（已另案判決確定），並依土地稅法第五十四條第一項第一款規定裁處短匿稅額三倍之罰鍰，未逾越核課期間等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：按「依第十七條及第十八條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵四十日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報。」「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，處短匿稅額或稅賦三倍之罰鍰。」分別為土地稅法第四十一條、第五十四條第一項第一款所明定。次按「核定按本法第十八條特別稅率計徵地價稅之土地，有左列情形之一者，應由土地所有權人申報改按一般用地稅率計徵地價稅：一、逾目的事業主管機關核定之期限尚未按核准計畫完成使用者。……」「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，未於限期內申報者，依本法第五十四條第一項第一款之規定辦理。」亦分別為土地稅法施行細則第十四條第二項第一款、第十五條所明定。是以稅捐稽徵機關為確實掌握稅源，落實實質課稅原則，當減免地價稅、適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人即有主動向稅捐稽徵機關申報之義務，其未為申報而匿減稅賦，勢將造成國家稅收短損，進而影響建設發展。故為防範土地所有權人延不申報之情形發生，對於匿未申報之納稅義務人，得依法處以短匿稅額一定倍數之罰鍰，自符合公平原則。上訴人雖主張土地稅法第五十四條規定「適用特別稅率之原因事實消滅」作為裁罰之理由，卻在土地稅法施行細則中規範裁罰之構成

要件，顯然有違關於人民權利之限制及行為裁罰之構成要件應以法律定之的「法律保留原則」，亦與租稅法律主義相悖云云，惟查，憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義，亦經司法院釋字第二一七號解釋在案。最高行政法院於八十七年度判字第二七五三號判決亦稱：「加徵滯納金係對納稅義務人違反結算申報作為義務所為之制裁，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。」準此，本件係上訴人因未盡申報協力義務而短匿地價稅，致遭被上訴人裁處罰鍰，與憲法上規定人民有依法律納稅之義務並不違背。又憲法第二十三條所揭櫫之法律保留原則，並不禁止行政機關依法律之授權發布施行細則或命令，就細節性、技術性之事項加以規定，俾利法律之實施，此觀司法院釋字第四八〇號及第三二二號解釋自明。土地稅法施行細則係依據土地稅法第五十八條規定，授權由行政院訂定之。而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。」係因土地稅法第四十一條第二項「適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報。」條文本身並無申報期限之規定，為彌補該條規定之不足，特有上開補充之規定，是項申報期間之規定，並未逾越授權母法即土地稅法之目的、內容及範圍，自難指該法規命令違法。至土地所有權人因適用特別稅率之原因、事實消滅而未依限申報，其裁罰之準據法乃為土地稅法第五十四條第一項第一款之規定，而非土地稅法施行細則第十五條本身，上訴人指土地稅法施行細則第十五條違反法律保留原則之規定，尚非的論。至土地稅法施行細則第十四條係規定申請適用特別稅率計徵地價稅應具備之要件，而同法第十五條之規定，乃為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之期間內申報改按一般用地計徵地價稅，二者規範之內容不同，要無上訴人所指矛盾之處。上訴人復主張系爭土地適用工業用地之特別稅率，並非土地稅法第五十四條所規定減免地價稅之情形。且土地稅法第四十一條第二項所定「適用特別稅率之原因、事實消滅時」，應即向主管稽徵機關申報之情形，係指工業用地變為非工業用地，或土地稅法第十八條第二款至第五款特殊目的用地之原因消滅，方有土地稅法第四十一條第二項所定之申報義務。系爭土地上訴人主觀上自始均認為作工業使用，自無申報義務可言云云。惟查，土地稅法第五十四條第一項第一款係規定減免地價稅之原因事實消滅未向主管稽徵機關申報者，應追補稅款並處短匿稅額三倍之罰鍰。其中所謂「減免地價稅之原因事實」，係指一切足生減免地價稅效果之原因事實而言，要不囿以土地稅法第六條規定者為限。蓋減免地價稅之原因事實消滅，未向主管稽徵機關申報者，應追補稅款並處罰鍰之立法目的，係為敦促納稅義務人誠實申報，並依法納稅，藉以貫徹依土地真正使用狀況而核課地價稅之政策。舉凡一切具有減免地價稅效果之原因事實消滅時，納稅義務人均應向主管稽徵機關申報之，方足以達成前揭立法目的。再者，地價稅基本稅率為千分之十，超過累進地，按千分之十計徵地價稅，土地稅法第十八條亦有明文。故工業用地，不問其地價是否超過累進起點地價，均不適用累進稅率，而一律依千分之十之稅率計徵地價稅，足見土地稅法第十八條就工業用地所規定之特別稅率，較諸一般土地之普通稅率為低。亦即土地稅法中為減輕特定用途土地之納稅義務人負擔

，乃另酌定特別之優惠稅率（如土地稅法第十七條及第十八條等），此特別稅率之課徵應屬法定減免稅賦，雖與土地稅法第六條及土地稅減免規則之規定未盡相同，然兩者較同法第十六條基本稅率累進課徵而言，均具有減免之性質，自無疑義。換言之，工業用地雖是以固定優惠稅率千分之十計徵地價稅，但對納稅義務人而言，亦足以達到實質減免之效果。至同法第十八條第三項之規定，則係指土地同時可適用特別稅率，又符合土地稅法第六條減免規定者，應依第六條較優惠之稅率適用之，故兩者僅是減免程度之不同而已。從而系爭土地之地價稅雖係適用土地稅法第十八條之特別稅率，縱無同條第三項減免地價稅之情事，亦難謂無適用土地稅法第五十四條第一項第一款之餘地。此外，由行政院經濟建設委員會於七十七年十一月所作之「獎勵投資條例與稅捐減免規定之檢討與建議」之研究報告，指出租稅減免之方式分為直接減免及間接減免二種，前者包括降低稅率、租稅假期、投資扣抵與就源扣繳等，後者則包括加速折舊、提列準備金、損失前抵及後延與延緩課稅等，故減免地價稅之方式，本不限於免稅及減少應納稅額二種方式而已，降低稅率亦為實質減免地價稅之方式。抑且，最高行政法院八十五年度判字第七四五號判決亦謂原係適用特別稅率課徵地價稅，納稅義務人未於該適用特別稅率之原因消滅，依法向稅捐稽徵機關申報，難謂不負過失責任，應不得主張免罰。此外，高雄市政府財政局就系爭土地除依稅捐稽徵法第二十一條規定補徵五年差額地價稅外，應否再適用土地稅法第五十四條第一項第一款規定裁罰，向財政部函請核釋，茲據財政部函覆：「有關中國○○股份有限公司所有貴市○○段第五一八地號等四筆土地，未按目的事業主管機關核定之期限完成建廠，除依法補稅外，如有土地稅法施行細則第十五條規定之情事，仍應依該法條規定辦理。」是以，土地稅法第五十四條第一項第一款中「減免地價之原因事實」，不以土地稅法第六條之減免情形為限，上訴人主張系爭土地適用優惠稅率並非屬減免地價稅之情形，自無土地稅法第五十四條第一項第一款裁處罰鍰之適用云云，不足為採。至於上訴人另主張其向台○公司價購系爭土地後，主觀上始終認為系爭土地作為工業用地使用，從未變更其用途，因此不須再提出申請。且自八十三年起，被上訴人亦仍依工業用地之特別稅率予以核課，而上訴人亦信賴被上訴人核課之處分，繳納稅捐。況被上訴人亦從未依土地稅法第四十二條規定，於每年開徵特別稅率之六十日前將有關規定通知上訴人，從而上訴人並無故意違反土地稅法第四十一條及第五十四條第一項所定之情事，自不應受罰云云。經查，土地稅法施行細則第十三條第一款規定：「依本法第十八條第一項特別稅率計徵地價稅之土地，指左列各款土地經按目的事業主管機關核定規劃使用者：一工業用地：為依區域計畫法或都市計畫法劃定之工業區或依其他法律規定之工業用地，及工業主管機關核准工業或工廠使用範圍內之土地。……」本件上訴人於七十七年間向台○公司價購系爭土地後，雖於七十九年十月間以系爭土地向高雄市政府建設局申請興建爐管預製廠、噴砂場等，經高雄市政府建設局以七十九年十一月二十日高市建設一字第一二五六九二○二號函准核發上訴人工廠設立許可證，並敘明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。嗣上訴人持該函並檢附工廠設立許可證、建物配置平面圖等資料向被上訴人申請按工業用地優惠稅率課徵地價稅，被上訴人亦准許上訴人自八十一年起按優惠稅率課徵地價稅在案。嗣被上訴人所屬前鎮分處於八十九年九月五日辦理稅地清查，發現系爭土地未按高雄市政府建設局之核定使用，且

未於二年期限內完成建廠及辦妥工廠登記，復經同年九月十六日進行現場勘查，發現廠區內有辦公室乙棟，廠房數棟，廠房老舊，均屬台○公司所遺留之舊屋，非其取得後所興建，窗戶多處毀損、地板多處有鳥糞，足徵上訴人迄八十二年間於系爭土地上仍未完成建廠，顯已逾目的事業主管機關（高雄市政府建設局）核定建廠之期限，則原核准之工廠設立許可證即屬失效，上訴人殊難諉為全不知情。是上訴人陳稱其主觀上始終認為系爭土地作為工業用地使用云云，顯為事後卸責之詞，不足採信。又上訴人未於期限內完成建廠之登記，則其用以作為工業用地而適用特別稅率之原因、事實即屬消滅。茲依土地稅法施行細則第十四條第二項第一款規定：「逾目的事業主管機關核定之期限尚未按核准計畫完成使用者。」應由土地所有權人申報改按一般用地稅率計徵地價稅，惟上訴人未於適用特別稅率之原因消滅後，依法向被上訴人申報改按一般稅率計徵地價稅，核其行為，縱非故意，亦難，定之情事，自不應受罰云云，亦不足採。另上訴人主張本件裁罰處分已逾越五年之稽徵期間云云，惟按「稅捐之核課期間，依左列規定：……二依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。」「前條第一項核課期間之起算，依左列規定：……四由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」「地價稅由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定」分別為稅捐稽徵法第二十一條第一項第二款、第二十二條第四款及土地稅法第四十條前段所明定。準此，地價稅之核課期間為自所屬徵期屆滿之翌日起五年。系爭土地自八十二年起適用特別稅率之原因事實即已消滅，詳如前述，嗣被上訴人所屬前鎮分處於八十九年九月五日進行稅地清查，並查獲上訴人未依規定向被上訴人申報改按一般用地稅率計徵地價稅，乃核定上訴人應補繳自八十五年至八十八年地價稅之差額二〇七、五二三、〇九九元，而八十四年以前短匿之部分則因已逾核課期間而未列入（至八十九年之地價稅已改按一般用地稅率計徵亦未列入），依法並無不合。是被上訴人依土地稅法第五十四條第一項第一款規定，處上訴人以短匿稅額三倍之罰鍰，自無逾越稽徵期間。上訴人上開主張，尚不足採。原判決以上訴人所有系爭土地自八十二年起適用特別稅率之原因事實即已消滅，惟未依法於期限內申報改按一般用地稅率計徵地價稅，乃依土地稅法第五十四條第一項第一款規定，處以短匿稅額二〇七、五二三、〇九九元之三倍罰鍰計六二二、五六九、二九七元，認事用法，並無違誤等為其判斷之基礎，並說明其證據之取捨，而以上訴人之訴為無理由，予以駁回，經核無違誤。

五、本院查：土地稅法第五十四條第一項第一款規定納稅義務人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，而逃稅或減輕稅賦者，得處以短匿稅額或稅賦三倍之罰鍰。該條明定納稅義務人於減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，有向主管稽徵機關申報之義務。是於減免原因、事實消滅時，納稅義務人即有申報之義務。條文雖未規定申報期限，解釋上應於相當期限內申報。未於相當期限內申報者，即符合處罰條件。土地稅法施行細則第十五條規定納稅義務人應於三十日內申報，尚符合該條之立法意旨，未違反憲法第十九條、第二十三條及中央法規標準法第五條第二款規定或抵觸司法院釋字第三一三、三二三、三九〇、三九四、四〇二、四一五號解釋意旨。次按修正前行政訴訟法第三十三條準用民事訴訟法第四百條第一項規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判

者，除法律別有規定外，當事人不得就該法律關係更行起訴。」（九十二年二月七日修正為「除別有規定外，確定之終局判決就經裁判之訴訟標的有既判力。」）修正後之行政訴訟法第二百十三條亦規定：「訴訟標的於確定終局判決中經裁判者，有確定力。」依上規定，為訴訟標的之法律關係於確定終局判決中經裁判，該確定終局判決中有關訴訟標的之判斷，即成為規範當事人間法律關係之基準，嗣後同一事項於訴訟中再起爭執時，當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷，其積極作用在避免先後矛盾之判斷，消極作用則在禁止重複起訴。本院七十二年判字第三三六號判例意旨亦謂：「為訴訟標的之法律關係，於確定之終局判決中已經裁判者，就該法律關係有既判力，當事人不得以該確定判決事件終結前所提出或得提出而未提出訴之其他攻擊防禦方法，於新訴訟為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨之裁判。」系爭土地至八十二年間仍未完成建廠，已逾目的事業主管機關核定建廠之期限，該設廠許可證已失效，致原適用特別稅率之原因、事實已消滅，除第五〇六、五〇七地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外，第五一四、五一八地號土地，應改按一般用地累進稅率核徵課稅，上訴人應補繳自八十四年至八十八年地價稅之差額二五八、四八二、四〇九元（八十四年五〇、九五九、三一〇元，八十五年至八十八年二〇七、五二三、〇九九元）之法律關係，業於原法院九十一年度訴字第二八六號及本院九十二年度判字第一六九五號確定終局判決中經裁判，上訴人即不得再於本件訴訟中為相反之主張，原法院及本院亦不得為相反之裁判。上訴意旨主張系爭土地應適用工業用地稅率，無改按一般稅率課徵地價稅情形，並非可採。且土地稅法施行細則第十四條將適用土地稅法第十八條特別稅率者之申請方式分為工業用地及其他按特別稅率計徵地價稅之土地兩類，而第二項未予區分，是第二項所稱按本法第十八條特別稅率計徵地價稅之土地，自包含工業用地，工業用地如有該項各款所列情形者，仍有其適用。上訴人主張前開施行細則第十四條第二項第一款係指依第一項第二款申請其他按特別稅率計徵地價稅之土地，系爭土地係按該條第一項第一款申請適用工業用地稅率，無該條第二項第一款之適用云云，亦無可取。系爭土地係由高雄市政府建設局核准設廠，即係該工業用地之目的主管機關，上訴人逾其核定之期限尚未按核准計畫完成設廠使用，應有上開條文第二項第一款之適用。退而言之，高雄市政府建設局縱非工業用地之目的事業主管機關，然上訴人係依該局核發之工廠設立證而申請獲准適用工業用地稅率，該工廠設立登記證既因上訴人未於期限內完成設廠而失效，即失其適用工業用地稅率之依據，自應回復按一般稅率計徵地價稅。被上訴人核定八十五年至八十八年系爭第五一四、五一八地號土地，按一般用地累進稅率核徵課稅，應無不合。又行政罰不以故意為要件，上訴人未依規定申報，既難謂無過失，被上訴人依土地稅法第五十四條第一項第一款裁罰，於法即無不合。該條規定處短匿稅額或稅賦三倍之罰鍰，未授與稅捐稽徵機關裁量權，被上訴人裁處三倍罰鍰，自無違反比例原則或平等原則可言。另稅捐稽徵法第四十九條規定關於罰鍰準用本法有關稅捐之規定。是本件罰鍰部分亦準用五年核課期間，自未逾其核課期間。至上訴人為公營事業，預算如何編列，審計審核情形如何，均與本案無涉。原判決引用行政院經濟建設委員會研究報告及本院八十五年度判字第七四五號判決，上開報告及判決固非法令或判例，無拘束本件效力，但原判決非僅以其為判決依據，僅用以加強其判

決之理由，尙無不許之理。上訴人執此上訴，洵無可採，其併以陳詞指摘原判決不當，求爲廢棄改判，爲無理由，應予駁回。

六、依行政訴訟法第二百五十五條第一項、第九十八條第三項前段，判決如主文。

中 華 民 國 九 十 三 年 六 月 三十 日

參考法條：中華民國憲法 第 23 條（36.01.01）

土地稅法 第 6、16、18、41、54、58 條（94.01.30）

土地稅法施行細則 第 15 條（94.12.16）

土地稅減免規則 第 24、29 條（94.02.24）