

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 674 號

解釋日期：民國 99 年 04 月 02 日

資料來源：司法院

司法周刊 第 1486 期 1 版

司法院公報 第 52 卷 7 期 124-131 頁

司法院大法官解釋（二十四）（100年5月版）第 562-573 頁

法令月刊 第 61 卷 6 期 138-139 頁

總統府公報 第 6927 號 35 頁

相關法條：中華民國憲法 第 19 條

平均地權條例 第 22 條

建築法 第 44 條

土地稅法 第 14、22 條

解 釋 文：財政部於中華民國八十二年十二月十六日發布之台財稅字第八二〇五七〇九〇一號函明示：「不能單獨申請建築之畸零地，及非經整理不能建築之土地，應無土地稅法第二十二條第一項第四款課徵田賦規定之適用」；內政部九十三年四月十二日台內地字第〇九三〇〇六九四五〇號令訂定發布之「平均地權條例第二十二條有關依法限制建築、依法不能建築之界定作業原則」第四點規定：「畸零地因尚可協議合併建築，不得視為依法限制建築或依法不能建築之土地」。上開兩項命令，就都市土地依法不能建築，仍作農業用地使用之畸零地適用課徵田賦之規定，均增加法律所無之要件，違反憲法第十九條租稅法律主義，其與本解釋意旨不符部分，應自本解釋公布之日起不再援用。

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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。主管機關本於法定職權就相關法律規定所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二〇號、第六二二號、第六二五號解釋參照）。

土地稅法第十四條規定：「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅」；依同法第二十二條第一項第四款及平均地權條例第二十二條第一項第四款之規定，非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦；而都市土地「依法不能建築，仍作農業用地使用者」，亦同。依土地稅法規定，田賦之負擔，一般較地價稅為輕（土地稅法第二章、第三章參照；實務上田賦自七十六年第二期起停徵，見

行政院七十六年八月二十日台七十六財字第一九三六五號函）。都市土地已規定地價者，原應改課徵地價稅，惟依法不能建築之都市土地，仍作農業用地使用者，收益有限，為減輕農民負擔，仍課徵田賦（立法院公報第六十五卷第七十一期第八頁、第十一頁、第十八頁；第六十五卷第九十五期第二十八頁；第六十六卷第四十四期第六頁、第二十六頁；第六十六卷第五十一期第十九至二十頁；第七十五卷第四十五期第三十九頁參照）。

所謂「依法不能建築」，土地稅法及平均地權條例未明定其意義，亦未明確授權主管機關以命令為補充之規定。而依建築法第四十四條規定：「直轄市、縣（市）（局）政府應視當地實際情形，規定建築基地最小面積之寬度及深度；建築基地面積畸零狹小不合規定者，非與鄰接土地協議調整地形或合併使用，達到規定最小面積之寬度及深度，不得建築。」故建築基地面積畸零狹小不合規定之土地（即「畸零地」），如欲建築者，必須與鄰接土地協議合併使用，達到規定最小面積之寬度及深度後，始得為之。是畸零地在與鄰接土地合併使用前，依建築法規定既不得單獨建築，應屬上開土地稅法第二十二條第一項第四款及平均地權條例第二十二條第一項第四款「依法不能建築」之情形。而仍作農業用地使用之畸零地，在與鄰接土地合併使用前，既無法建築以獲取較高之土地收益，依土地稅法及平均地權條例上開規定之立法意旨，自應課徵田賦。

財政部八十二年十二月十六日台財稅字第八二〇五七〇九〇一號函明示：「不能單獨申請建築之畸零地，及非經整理不能建築之土地，應無土地稅法第二十二條第一項第四款課徵田賦規定之適用」；內政部九十三年四月十二日台內地字第〇九三〇〇六九四五〇號令訂定發布之「平均地權條例第二十二條有關依法限制建築、依法不能建築之界定作業原則」第四點規定：「畸零地因尚可協議合併建築，不得視為依法限制建築或依法不能建築之土地」。上開兩項命令，固為主管機關本於法定職權所發布，惟都市土地仍作農業用地使用之畸零地，因而無從適用土地稅法第二十二條第一項第四款及平均地權條例第二十二條第一項第四款之規定課徵田賦，逾越法律解釋之範圍，增加土地稅法及平均地權條例上開課徵田賦規定所無之要件，違反憲法第十九條租稅法律主義，其與本解釋意旨不符部分，應自本解釋公布之日起不再援用。

至於聲請人指稱財政部六十五年十月三十日台財稅字第三七二七八號（聲請書誤植為第三七三七八號）函釋亦有違憲疑義，並據以聲請解釋憲法部分，查聲請人並未具體指摘該號函釋如何侵害其受憲法所保障之權利，核與司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定不符，依同條第三項規定，應不受理，併此指明。

大法官會議主席	大法官	賴英照
	大法官	謝在全
		徐璧湖
		林子儀
		許宗力
		許玉秀

林錫堯
池啓明
李震山
蔡清遊
黃茂榮
陳 敏
葉百修
陳春生
陳新民

抄王陳○貞釋憲聲請書

一、聲請解釋憲法之目的

聲請人與彰化縣地方稅務局間，有關都市畸零土地課徵地價稅案見解歧異，歷經各種行政救濟之努力，於民國（下同）98 年 9 月 3 日經最高行政法院裁定聲請人上訴駁回而確定。最高行政法院終局裁定所適用之依據，乃內政部 93 年 4 月 12 日台內地字第 0930069450 號、財政部 65 年 10 月 30 日台財稅字第 37378 號及財政部 82 年 12 月 16 日台財稅字第 820570901 號等函釋，裁定駁回聲請人請求撤銷彰化縣地方稅務局針對聲請人所有之彰化縣埤頭鄉○○段○○○、○○○地號等兩筆都市畸零土地課徵 94 年、95 年地價稅共新臺幣（下同）10,616 元之處分之上訴案。最高行政法院所引用上述內政部及財政部等三件解釋函內容，約略相同，即系爭土地雖其建築基地最小面積之寬度及深度未達 14 公尺以上之規定，不能單獨申請建築執照，「惟可與其相鄰之公有或私有畸零地協調合議合併建築，自非土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款及平均地權條例第 22 條第 1 項第 4 款所稱不能建築之土地……」。最高行政法院所引內政部及財政部共三件函釋，內容與原文稍有不同，聲請人特舉內政部 93 年 4 月 12 日所定之「作業原則」第 4 點所示：「畸零地因尚可協議合併建築，不得視為依法限制建築之土地」。此「作業原則」即是確定終局裁定及之前各層級行政救濟機關駁回聲請人請求撤銷系爭土地地價稅之函釋，且是唯一的理由。該函釋不但已牴觸土地稅法及平均地權條例，甚已凌駕此二法律，直接牴觸憲法第 19 條：「人民有依法律納稅之義務」。因為憲法第 19 條雖規定人民有納稅義務，但同條文亦明示「依法律」納稅，意即政府課稅、人民繳稅，在在都要以「法律」行之，用行政命令是不行的。在本案，確定終局裁定即是引用牴觸土地稅法及平均地權條例兩法律的行政命令，駁回聲請人請求撤銷系爭土地地價稅之訴，這些行政命令不約而同牴觸憲法「依法律納稅」的規定，彰彰甚明，不再贅言。

二、1. 憲法第 19 條所規定：人民有依法律納稅之義務，固然是課予人民納稅的義務。但反面而言，也是保護人民不遭受沒有法律根據的逾法濫徵租稅之不法侵害。換言之，即清楚規定政府不得在法律之外，藉由各種名目、函釋、行政命令……等不合法手段，向人民強徵不必繳納之租稅。故而，刑法第 129 條第 1 項「公務員對於租稅……明知不應徵收而徵收者，處一年以上、七年以下有期徒刑，得併科…」的立法，明白對應憲法第 19 條的規定，刑法第 129 條正是針對類似本案之「違法徵收」而來。如果類似本案以行政命令或函釋強徵不

應徵收之稅，還不能構成違法徵稅，那還有何種狀況才能構成？

2. 本案緣於 97 年 8 月 29 日，由彰化縣地方稅務局（下稱彰稅局），以彰稅北分一字第 0973027993 號函，令聲請人補繳 94 年、95 年坐落彰化縣埤頭鄉○○段○○○、○○○地號地價稅共 10,616 元。聲請人認為，該兩筆土地為○○都市計畫內不能建築之畸零地，依土地稅法第 22 條及平均地權條例第 22 條之規定，應課徵田賦，而非地價稅。故而，聲請人先依彰稅局之處分，補繳地價稅款共 10,616 元以後，向彰稅局申請復查，請求更正原處分未果，即循程序向彰化縣政府提出訴願，請求撤銷彰稅局原處分，亦經彰化縣政府訴願委員會駁回訴願。聲請人繼而向臺中高等行政法院起訴，請求撤銷彰化縣政府訴願決定，及撤銷彰稅局原處分，經臺中高等行政法院駁回所訴，聲請人再向最高行政法院上訴，請求撤銷臺中高等行政法院之判決，但此上訴經最高行政法院於 98 年 9 月 3 日以 98 年度裁字第 2108 號裁定駁回上訴，全案至此確定。（附件一、最高行政法院裁定書影本乙份）。
3. 本案確定終局裁定並未實質引用任何法律條文，作為裁定系爭兩筆土地課徵地價稅之合法性和合理性。而是引用內政部、財政部等中央部會前後內容略同之函釋：「畸零地因尚可協議合併建築，不得視為依法限制建築或依法不能建築之土地」。此函釋是為本案系爭地價稅課徵與否的唯一根據。同時，確定終局裁定亦如之前之各級行政救濟機關所認定，都市土地如受限制建築或不得建築（即畸零地等）應課徵田賦的法律規定，為土地稅法和平均地權條例，財政部和內政部正是此二法律之中央主管機關，其於職掌內所為之釋示，核與前引法條意旨無違，並非限制納稅義務人之權利，尚無違反憲法、中央法規標準法之規定……云云。故而，確定終局裁定確是引用土地稅法和平均地權條例中央主管機關財政部和內政部的函釋，作為駁回聲請人上訴之唯一依據，漠視該等函釋並無立法授權，本身又已逾越及牴觸母法，應為無效之行政命令，卻反過來硬拗「並非限制納稅義務人之權利」，有睜眼說瞎話之嫌。
4. 有關機關處理本案的主要文件，以內政部 93 年 4 月 12 日所發布「平均地權條例第二十二條有關依法限制建築、依法不能建築之界定作業原則」（附件二），為最新及最主要依據。其餘不論財政部、法務部……等中央機關之函釋，與內政部此「作業原則」第 4 點「畸零地因尚可協議合併建築，不得視為……」均大同小異，其小異還只是文字上的措詞而已。客觀來說，萬流歸宗，即中央之有關機關均以函釋方式，認定都市畸零地因未來尚可經過合併、協調……等方式，變為可建築用地，因為有此可能，所以不能依土地稅法及平均地權條例各第 22 條規定，課以田賦，而是要課徵地價稅。

三、1. 聲請人之所以聲請大法官釋憲，其實和稅負關係無多大關係，因其稅負（地價稅）每年不過 5 千餘元，不值得勞師動眾，大張旗鼓，還要偏勞大法官嚴肅以待。而是，小民見我國憲法已公布施行 62 年有餘，作為國家根本大法的憲法，沒有受到國人根本上的認定。尤其，早年大法官對於國會改選的解釋，雖說是囿於現實，但其解釋造成萬年國會，等於是世界級的荒謬，國人相信和尊崇大法官的人並不多。但是，近十多年來，經由大法官的努力，國會全面改選，消滅萬年國會。再者，大法官不再是不食人間煙火之雲頂神仙，而是貼近社會，摒除教條，更有力抗政治污染或所謂意識型態之作祟，作出許許多多令小民等擊節讚賞之解釋，小民等不禁叫好，大法官當如是。在效率方面，更是驚

人，當今一年，可抵早期十數年，大法官的建樹，比各級法院、行政法院的革新進步，均有十倍數的程度，本案聲請人雖已年邁，回憶少女時代，就讀彰化縣○○公學校時，6 年間均與前省主席邱創煥君同窗，聲請人亦得於 6 年間均榮任班長職務，甚感榮幸。而本案任輔佐人者王○仁，乃成大會統系畢業，為蘇南成前議長、王建院長及吳伯雄主席之學弟，卻不務正業，被中國時報創辦人余紀忠延攬採訪省議會及省政府新聞共二十三載，歷任 6 位省主席及 1 位省長，理性上完全贊同「凍省、虛省」，然感情上卻依依不捨，畢竟採訪省政新聞二十多年，那是個人黃金歲月全部奉獻之所在，我的青春，我的夢啊！

基於上述之經歷，聲請人和輔佐人認為，雖然本案所牽涉到的金額並不多，但基於講道理，追求公義的原則，且「計利當計天下利」的期許，有必要針對如此明顯的違法徵稅，作出現代公民應有的抵抗。個人事小，全民事大，若能因而獲得合理合法的解釋救濟，亦期盼能拋磚引玉，讓行政機關儘速及澈底修正其不適法的行政命令，以民為本，以法為尊，這才是現代國家，政府存在及施政的必要條件。假若，行政機關顛預不自省，則大家多多依法聲請釋憲，拜託大法官替人民掃除一切違憲之法律和為數眾多的行政命令，則國家甚幸，人民甚幸，故不揣鄙陋，提請釋憲。

2. 如上所述，本案之確定終局裁定所適用之依據，居然是凌駕土地稅法、平均地權條例兩法律之行政命令。確定終局裁定亦同樣引用上述行政命令，完全不理會聲請人所再三強調該等函釋已經逾越兩法律了。正由於行政命令已逾越、牴觸法律，故確定終局裁定，只能簡單以「核與前引法條無違，並非限制納稅義務人之權利，尚無違反憲法、中央法規標準法之規定」之空口說白話方式，迴避牴觸、凌駕法律，進而違憲之事實。聲請人在此明白主張：系爭土地為都市畸零土地，依建築法第 44 條規定，現狀是不能建築之土地。既不能建築，則依土地稅法及平均地權條例各第 22 條規定，應課徵田賦，而非地價稅。如要課地價稅，應於畸零地變成可建築時才課。聲請人又謂：依憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。如以行政命令代替法律或凌駕法律而課稅，自不得謂合憲，人民即無遵從該課稅之行政處分之義務；依中央法規標準法第 5 條亦可知，明文禁止政府以行政命令代替法律向人民課稅。況土地稅法及平均地權條例，均未立法授權得以行政命令限縮畸零地課徵田賦之條件。既無立法授權，政府擅自以行政命令牴觸或逾越法律，對當下依建築法第 44 條不得建築之畸零地，課徵地價稅而非田賦，乃違法違憲之舉；確定終局裁定理由並無實質根據，就認同原審高等行政法院所判決對聲請人系爭土地採「預課未來可能之地價稅」之處分，實已陷入對實際上並不存在的課稅客體課地價稅的誤謬。易言之，即是非針對「當下現況」依法課徵田賦，自有違法濫權之處。

3. 聲請人在此舉一簡單道理以駁確定終局裁定之說，因其根據唯一的理由即是「畸零地未來可透過協議等方式合併建築，不得視為……」，此行政命令所談乃是未來有可能之事，固非完全無理。然而，目前政府所轄之土地，不論是都市計畫之內，或其外之區域計畫法土地（極端地說，例如玉山之顛），在在都有變成建地之可能，亦即無人能排除其未來變建地之可能。果如此，政府是否循本案之例，對全台之土地均「預課」地價稅？

又有一例，例如我國現行遺產稅法規定：遺產扣除免稅金額後，均課 10

%之遺產稅。但政府要課某人之遺產稅，總要等到某人去世那一天為基準日之情況，作為課稅基礎。總不能某人尚未去世，政府就要「預課」某人之遺產稅，時候未到啊。同理，都市畸零地未來的確有可能透過協商、合併、買賣……等各種方式，合併鄰地成為可建築用地。但總要等該畸零地依法變成可建築用地的時候，政府才能由田賦改課地價稅吧。政府對當下不能建築之畸零地，急著「預課」地價稅，於法、於理、於情都說不過去，但稅務稽徵機關還是要以行政命令凌駕法律而硬拗，天理何在？若非尚有大法官釋憲之最後救濟可能，吾人向誰訴？針對政府以行政命令對畸零地課地價稅，聲請人聲請釋憲，並非好訟，而是循程序復查、訴願、行政訴訟，皆得不到應有的公正對待，現已是確定終局裁判，除了聲請釋憲外，完全沒有抵抗行政機關濫權違法徵稅之機會。故而，只剩聲請釋憲之途可走。其實，本案自申請復查開始，聲請人都在書狀中，敦請該機關從速處理，不要拖延時日。其真正目的，坦白說，就是希望本案在「屢戰屢敗」之後，有聲請釋憲的機會，聲請人和輔佐人有九成信心，相信大法官會發出「振聾發聵」之獅子吼，震醒很多昏沈過日、因循奉此之行政人員。一改多如牛毛卻以便宜行事破壞法制之行政命令，凌駕法律甚至於抵觸憲法之惡習，大家共同「守法遵憲」。果能如此，誠如孔子所說：朝聞道，夕死可矣。人生苦短，但如能不危害社會，並做一、二件對絕對多數人有益的事，吾等於願足矣，也不枉費走這一趟人生。

4. 關係文件：

最高行政法院裁定正本乙件。（附件一）

內政部 93 年 4 月 2 日頒訂「平均地權條例第二十二條有關依法限制建築、依法不能建築之界定作業原則」。（附件二）

財政部 82 年 12 月 16 日台財稅字第 820570901 號函。（附件三）

本聲請釋憲案其他相關憲法、法律參考資料。（附件四）

甲、中華民國憲法第 19 條

乙、中央法規標準法第 5 條

丙、土地稅法第 22 條第 1 項第 4、5 款

丁、平均地權條例第 22 條第 1 項第 4、5 款

戊、建築法第 44 條

己、系爭土地所有權狀及地籍圖各乙份

謹 呈

司 法 院 公 鑒

聲 請 人：王陳○貞

輔 佐 人：王 ○ 仁

中 華 民 國 98 年 9 月 17 日

（附件一）

最高行政法院裁定

98 年度裁字第 2108 號

上 訴 人 王 陳 ○ 貞（住略）

輔 佐 人 王 ○ 仁（住略）

被 上 訴 人 彰化縣地方稅務局（設略）

代 表 人 陳 ○ 倫（住略）

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國 98 年 6 月 22 日臺中高等行政法院 98 年度簡字第 40 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、按對於適用簡易程序之裁判提起上訴或抗告，須經本院許可，且該許可以訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性者為限，行政訴訟法第 235 條定有明文。所謂法律見解具有原則性者，係指該事件涉及之法律問題意義重大，而有加以闡釋必要之情形而言，非以其對於該訴訟當事人之勝敗有無決定性之影響為斷。例如行政命令是否有牴觸法律，或高等行政法院就同類事件所表示之法律見解存在歧異，或與本院向來之見解互相牴觸，有由本院確認或統一法律上意見之必要等情形屬之。
- 二、緣上訴人於民國（下同）94 年 5 月 16 日因夫妻贈與取得所有坐落彰化縣埤頭鄉○○段○○○、○○○地號等 2 筆土地，原課徵田賦，嗣被上訴人所屬北斗分局依彰化縣北斗地政事務所及彰化縣埤頭鄉公所查復資料，系爭土地自 87 年 7 月 3 日公共設施全部完竣，核與土地稅法第 22 條課徵田賦規定不合，應自完竣之次年期起改課地價稅，遂依稅捐稽徵法第 21 條及土地稅法等規定，自上訴人取得年度 94 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並以 97 年 8 月 29 日彰稅北分一字第 0973027993 號函補徵 94 年、95 年地價稅分別為新臺幣（下同）5,308 元，合計 10,616 元。上訴人不服，申請復查未獲變更，循序提起行政訴訟，經原審法院判決駁回後，提起本件上訴。
- 三、本件上訴人對於原審法院適用簡易程序所為之判決，提起上訴，係以：被上訴人補徵地價稅係違法及違憲之處分；依建築法第 44 條規定，畸零地在當下目前情況不得建築，殊無疑義；本件兩筆土地面臨道路建築線時，深度皆不足彰化縣政府所規定最小建築面積之深度須 14 公尺以上之條件，故應再依土地稅法及平均地權條例應收田賦，而非地價稅；如對本件兩筆土地課徵地價稅，則有以行政命令牴觸或凌駕法律之明顯事實；依憲法第 19 條規定可知，人民有依法律納稅之義務，如以行政命令代替法律或凌駕法律而課稅，自不得謂合憲，人民即無遵從該課稅之行政處分之義務；依中央法規標準法第 5 條可知，明文禁止政府以行政命令代替法律向人民課稅。況土地稅法及平均地權條例均未立法授權政府得以行政命令限縮畸零地課徵田賦之條件，既無立法授權，政府擅自以行政命令牴觸或逾越法律，對當下依建築法不得建築之畸零地，課徵地價稅而非田賦，乃違法違憲之舉；原審法院判決理由並無實質根據，誤用自由心證之結果；被上訴人對上訴人土地採「預課未來地價稅」之處分，實已陷入對實際上並不存在的課稅客體課稅之誤謬，而非針對「當下現況」課徵田賦，自有濫權之事實，原審法院未明查，自有判決理由不備等語，為其理由。揆諸原判決已論明系爭土地雖其建築基地最小面積之寬度及深度未達 14 公尺以上之規定，不能單獨申請建築執照，惟可與其相鄰之公有或私有畸零地協議合併建築，自非土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款及平均地權條例第 22 條第 1 項第 4 款所稱依法不能建築之土地，內政部 93 年 4 月 12 日台內地字第 0930069450 號、財政部 65 年 10 月 30 日台財稅字第 37278 號及財政部 82 年 12 月 16 日台財稅字第

820570901 號等函釋，係內政部、財政部本於建築、稅捐稽徵主管機關之地位，於職掌內所為釋示，核與前引法條意旨無違，並非限制納稅義務人之權利，尚無違反憲法、中央法規標準法之規定等語，經核上訴理由狀所載內容，仍執與起訴意旨略同且經原審不採之陳詞及歧異見解，就原審認定事實、適用法律之職權行使，指摘為不當，且就原審已論斷者，泛言未論斷，並無涉及法律見解具有原則性之情事。依首開規定及說明，其上訴不應許可，應予駁回。

四、依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 98 年 9 月 3 日
(本件聲請書其餘附件略)