

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 241 號

解釋日期：民國 78 年 05 月 26 日

資料來源：司法院大法官會議解釋續編（四）第 157 頁

司法院公報 第 31 卷 7 期 3-7 頁

司法院大法官解釋（三）（98年10月版）第 364-372 頁

相關法條：中華民國憲法 第 15、19、172 條

平均地權條例 第 42 條

土地稅法 第 39 條

解 釋 文：財政部中華民國六十六年七月二十五日台財稅字第三四八一九號函稱：「在六十二年九月六日都市計畫法修正公布前經編為公共設施保留地，並已規定地價；但在該法修正公布後曾發生繼承移轉者，於被徵收時，不適用平均地權條例第四十二條第一項但書規定」，係基於都市計畫法修正公布後，已有因繼承而移轉之事實，於該土地被徵收時，既以繼承開始時之公告土地現值為計算土地漲價總額之基礎，則其土地增值稅負在一般情形已獲減輕，故應依上開條例第四十二條第一項前段規定減徵土地增值稅百分之四十，不適用同條但書減徵土地增值稅百分之七十之規定。上開財政部函符合前述法條之立法意旨，於租稅法律主義及公平原則無違，並不牴觸憲法。

理 由 書：國家因興辦公共事業之需要，得依法徵收私有土地，惟對於為公益而犧牲其權利之土地所有權人，除給予地價補償及其他補償費外，並斟酌情形給予相當之租稅優惠，以符公平原則。土地稅法第三十九條第一項及平均地權條例第四十二條第一項均規定：「被徵收之土地，其土地增值稅一律減徵百分之四十。但在中華民國六十二年九月六日都市計畫法修正公布前，經編定為公共設施保留地，並已規定地價，且在該次都市計畫法修正公布後未曾移轉者，其土地增值稅減徵百分之七十」，即係本於上述意旨。土地被徵收者，其土地漲價總數額之計算，通常係以被徵收時之公告土地現值，減去原規定地價或前次移轉現值為準，其經過繼承之土地，則以繼承開始時之公告土地現值作為前次移轉現值。又依上開法條規定，被徵收土地之土地增值稅，一般減徵率為百分之四十，其在中華民國六十二年九月六日都市計畫法修正公布後，未曾移轉者，因經過時間較久，徵收時之公告土地現值與原規定地價相差較大，特給予減徵百分之七十之優惠；其在前開日期以後，有繼承開始之事實者，屬於因繼承而移轉，依法已免徵土地增值稅，而徵收時之公告土地現值與前次移轉現值，在一般情形相差較小，其稅負已獲減輕，故應依一般減徵率計算土地增值稅，不適用減徵百分之七十之規定。否則，反失其平。財政部中華民國六十六年七月二十五日台財稅字第三四八一九號函，認為繼承亦屬土地移轉方式之一種，

與財產權主體變更即為權利移轉之概念相符，其所稱：「在六十二年九月六日都市計畫法修正公布前經編為公共設施保留地，並已規定地價；但在該法修正公布後曾發生繼承移轉者，於被徵收時，不適用平均地權條例第四十二條第一項但書規定」，即係基於前述旨趣，符合首揭法條之立法意旨，於租稅法律主義及公平原則無違，並不牴觸憲法。

抄周○蔭等聲請書

受文者：司法院

主 旨：為行政法院七十四年判字第四六八號再審判決所依據之行政院六十二年判字第六一〇號判例及財政部六十六年台財稅第三四八一九號函釋與平均地權條例立法原意違背，並牴觸憲法故依法聲請解釋。

說 明：緣聲請人所有土地被台北市政府徵收，於減徵土地增值稅適用之命令認為牴觸憲法第一百七十二條、第十五條、第十九條，經主張該命令無效未獲同意後，提起訴願、再訴願、行政訴訟及再審之訴盡遭駁回，就確定終局判決適用之命令發生牴觸憲法疑義，茲依司法院大法官會議法第六條規定，就法定要件列明如左：

一、必須解釋之理由及引用之條文

憲法為國家基本大法，依法律位階說其效力最高，依第十五條人民財產權應予保障，第十九條人民有依法律納稅之義務，第一百七十二條命令與憲法或法律牴觸者無效，命令解釋法條條文時應顧及立法原意精神，尤其租稅法律應嚴守租稅法律主義，不得擴充或比附援引，應綜觀全文闡明真意，使條文解釋得為適當之應用，並無創設或變更法律之效力，故其解釋不得逾越立法本旨之範圍（行政法院六十一年判字第一六九號判例）。如純就稅收目的任意解釋，則與憲法規定人民依法律始有納稅義務及保障財產權之規定有違，當非法治時代人民之福。

二、1 疑義或爭議之性質與經過

聲請人所有台北市士林區永平段三小段六三二、六三三地號土地係由六十七年九月一日死亡之周祥雲繼承取得（另一繼承人周文清已於七十三年七月六日死亡，由周文正單獨繼承），該土地於五十九年被劃為都市計畫公共設施保留地，七十二年底台北市政府報經行政院核准公告徵收，台北市稅捐處課徵增值稅時僅依平均地權條例第四十二條第一項減徵百分之四十，即認定六十七年九月一日發生繼承取得移轉，未依但書規定減徵百分之七十，斤斤於文字表面意義，公式化決定「移轉」包括繼承取得法律事實之移轉，聲請人不服其處分提起訴願，台北市政府訴願決定程序駁回，經提起再訴願依據稅捐稽徵法第廿八條及財政部七十二年台財稅字第三三三三一號函主張不須經複查程序得逕行訴願，財政部再訴願決定程序合法，但實體仍駁

回，向行政法院起訴仍被依同一理由駁回，因其判決理由顯然消極不適用法規之適用法規顯有不當，乃提起再審之訴（依行訴法第廿八條第一款、大法官會議釋字第一七七號解釋、行政法院六十一年判字第一六九號判例），仍被駁回，其判決理由依據之命令牴觸憲法，為維護權益並探求爭議之「移轉」二字真義，呈請鈞院解釋牴觸憲法與否。

2 對本案所持之見解與立場

實施平均地權由規定地價、照價徵稅、照價收買而漲價歸公，為國父遺訓，為達政策目的採取獎勵、處罰手段，同條例有「移轉」二字分屬者，如第四十二條第二項因重劃後第一次「移轉」減徵增值稅百分之二十；第四十三條第二項，私有荒地或空地經改良利用或建築使用而「移轉」所有權者，就應納土地增值稅額減徵百分之二十；第四十五條第一項，農業用地「移轉」後為自耕農業使用者，以該宗土地增值稅額百分之二十，由政府補助自耕農地承受人，如不分青紅皂白一律解為「移轉」包括繼承法律事實取得之移轉，因繼承取得移轉免納增值稅，政策獎勵變為無意義。

近代租稅法律主義於解釋時已比擬刑法「罪疑唯輕」原則，極盡保護人民財產權之能事，解釋法律條文唯人民有利之解釋。解釋文字探究真意如大法官會議釋字第一七一號對「其」解釋，民法第七五九條「判決」解釋僅限於共有物分割之形成判決，其它確認判決、給付判決則不包括在內。（最高法院四十三年台上字第一〇一六號判例、六十五年台上字第一七九七號判例）亦有先例。

財政部七十三年台財稅第六四九一四號解釋農業發展條例第廿七條「移轉」二字時，雖因同條例第三十條亦有「繼承移轉」用詞，已不因噎廢食而就立法原意政策目的解為「……鼓勵甚地利用……重點在明定免納要件，稅法中列有須繳稅之土地變動（更）案件，凡符合規定要件者皆屬其範圍。……繼承案件……則不宜包括在內。」（附件一），否定繼承移轉為法條中所稱之移轉。

地政法規解釋中亦不乏其例，如內政部六十一年台內地字第四五四二四七號函、六十四年同字第六二五八八〇號函、六十八年同字第二四四六九號函、七十二年同字第一五七四一號函（附件二、三、四、五、）皆解為不包括繼承取得之移轉。

民法物權篇為不動產物權本法，第七六〇條規定不動產物權之移轉應以書面為之，所有權人死亡之繼承取得移轉，我國立法例非採積極承認主義，而採消極主義，除以書面拋棄外隨即取得，僅非經登記不得處分而已。

三、有關機關處理之主要文件及其說明

士林稅捐分處處分：

依爭執之財政部函釋否准退稅

台北市政府訴願決定：

程序未複查駁回，實體依財政部函仍駁回

財政部再訴願決定：

程序合法免經複查程序得逕行提起訴願，實體部份引用同函仍駁回行政法院判決：條文但書未仿效相同立法成例，另設因繼承而移轉者除外之規定，即應視為有意省略。從而財政部函未與法律牴觸仍判決駁回。

行政法院再審判決：

雖因繼承而取得不動產物權者不須以書面為之，與同法第七六〇條所定不動產物權移轉之方式有不同，但亦不能執此謂……「移轉」不包括繼承移轉在內，為貫徹平均地權條例漲價歸公之立法意旨……無特予予優惠減徵之理由。財政部函與立法意旨並無違背，再審原告所訴各節均不足採，仍予駁回。

四、聲請解釋憲法之目的

綜右陳述，行政法院判決引用之六十二年判字第六一〇號判例，依釋字第一八五號其不合部份已不堪援用，財政部六十六年台財稅第三四八一九號函釋與平均地權獎勵土地利用，懲罰投機未故意違背而移轉所有權之繼承法律事實取得移轉之立法意旨違背，影響土地徵收作業及侵害聲請人權益，懇請鈞院鑒核解釋「平均地權條例第四十二條第一項但書所定「移轉」二字不包括因所有權人死亡而發生之繼承法律事實取得之移轉（無論有否辦理繼承取得登記），財政部六十六年台財稅第三四八一九號函牴觸平均地權土地利用政策目的，依憲法第一七二條應屬無效。」以釋疑並探究平均地權立法本意，以維聲請人權益為禱。

聲請人：周○蔭

地址：台北市北投區自強街一二〇巷十五弄
廿一號二樓

聲請人：周○雄 住同右

周○正 住同右

周○玲 住同右

中華民國七十四年七月二十日