

抄本

司法院 令

發文日期：中華民國 96 年 11 月 30 日

發文字號：院台大二字第 0960025015 號

公布本院大法官議決釋字第六三五號解釋

附釋字第六三五號解釋

院長 賴 英 照

司法院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，均無抵觸，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。

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
池啟明

李震山

蔡清遊

抄陳許○明釋憲聲請書

聲請人陳許○明因土地增值稅事件，前受臺北高等行政法院 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 號判決所適用財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋之結果，牴觸憲法第 7 條平等原則、第 19 條租稅法律主義及第 23 條處罰法定主義，並違反 鈞院釋字第 180 號解釋意旨，侵害聲請人受憲法保障之平等權及財產權，為前揭最高行政法院確定終局判決適用法令有牴觸憲法之疑義，茲依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定聲請 鈞院大法官解釋行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定以及宣告財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋違憲，應不予援用，請鑒核。

壹、聲請解釋之目的

憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，即明文揭示「租稅法律主義」之意旨；第 7 條規定，中華民國人民，無分男女、宗教、黨派，在法律上一律平等；第 15 條規定，人民之生存權、工作權及財產權，應予保障；同揭諸財產權之保障和租稅平等原則，並為 鈞院釋字第 271 號、第 257 號、第 537 號解釋等闡明在案。聲請人除享有上揭憲法上之財產權，並於法律明定要件及範圍內始有公平納稅之義務及享減免稅捐之優待。

查土地稅法對於農業土地免徵土地增值稅，並未明文規定應限於自行耕作農民所出資或農地買賣未利用農民名義購買。惟財政部以其作為國家財政之主管機關，詎以 82 年 10 月

7 日臺財稅第 821498791 號函釋，認定本件系爭農地所有權人為第三人○○電線電纜股份有限公司，並非自行耕作之農民，其係利用農民（即聲請人）名義購買登記，非自行耕作之農民實際購入農業用地，應無免徵土地增值稅之適用。

按行為時土地稅法第 39 條之 2 關於農地農用免徵土地增值稅規定之適用，係以所有權承受人是否為農民以及有無繼續作農業使用為必要，亦即該規定僅要求農地「移轉」之對象，未明文規定農地應限於「自行耕作農民所出資」，故農地所有權之移轉之「原因」並非所問。換言之，「承受之農民有無出資」或「是否為第三人利用農民名義購買」均非該條免徵土地增值稅規定之審酌範圍。然查前揭財政部解釋函令顯然超越行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定立法目的，限制法律明定減免租稅適用範圍，已明顯違反憲法第 19 條規定之租稅法律主義。

次按，參酌 鈞院釋字第 180 號解釋，土地應向獲得漲價差額利益者徵收，始符租稅公平之原則。而土地唯於其所有權已實質、終局地移轉予第三人時，始有「獲得土地自然漲價利益」可言。在因信託移轉土地所有權予受託人之情形，土地所有權並非實質、終局地移轉予第三人，並無「獲得土地自然漲價利益者」之情事，自不得課徵土地增值稅。此乃民國 90 年 6 月 13 日修正公布之土地稅法第 28 條之 3 第 1 款「因信託行為成立，委託人與受託人間」及第 2 款「信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間」之土地所有權之移轉，不課徵土地增值稅之緣由。據此，在上開土地稅法修正公布前發生之因信託關係而移轉土地所有權之情形，應本上開 鈞院解釋闡明之法律原則，解釋土地稅法第

28 條第 1 項所稱之「土地所有權移轉」之意義。聲請人因信託受讓土地，臺北縣政府稅捐稽徵處新莊分處仍課徵土地增值稅，聲請人之權益受損，依法向臺北縣政府提起訴願後經駁回，再向臺北高等行政法院提起行政訴訟，幸經該院判決撤銷訴願決定及原處分，臺北縣政府稅捐稽徵處遂向最高行政法院提起上訴，經該院將原判決廢棄，發回臺北高等行政法院更為審理，嗣更為審理結果，判決將聲請人之訴駁回，聲請人再向最高行政法院提起上訴，惟仍遭敗訴判決確定。聲請人認為最高行政法院確定判決所依據之法令，即行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項以及財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋，業已侵害聲請人憲法第 15 條所保障之財產權，並牴觸憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」之規定，創設聲請人無法律規定之納稅義務。故聲請人依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定，向鈞院提出憲法解釋之聲請，請求大法官解釋行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及財政部前揭函釋牴觸憲法，以保障聲請人之權益。

貳、疑義之性質與經過及涉及之憲法條文

緣訴外人○○電線電纜股份有限公司（以下簡稱○電公司）於民國（下同）76 年 5 月 29 日向訴外人黃○堅、黃○奮購買坐落新莊市○○段 808 號、852 號（重編前新莊市○○段○○小段 103 之 17 號、103 之 20 號）土地（以下稱系爭土地），於 78 年 6 月間信託登記於訴外人盧○信名下，嗣○電公司終止與訴外人盧○信上開信託關係，要求其將系爭土地移轉登記予伊所指定之聲請人名下未果，其遂起訴請求，經臺灣高等法院以 88 年度重上字第 279 號民事判決，命

訴外人盧○信將系爭土地全部所有權移轉登記予訴外人○電公司所指定之聲請人名下確定。聲請人於 89 年 1 月 7 日持憑上開判決確定證明書，依行為時土地稅法第 49 條規定，單獨申報土地移轉現值，並申請依土地稅法第 39 條之 2 規定免徵土地增值稅，詎料臺北縣政府稅捐稽徵處新莊分處否准聲請人之申請，仍發單課徵系爭土地之土地增值稅新臺幣（下同）53663902 元（系爭土地 808 號部分 18454748 元，852 號部分 35209154 元），並通知聲請人其申請免徵土地增值稅與規定不符，歉難照辦。聲請人申請復查未獲變更，雖經訴願而訴願決定均予維持（附件一），遂向臺北高等行政法院提起行政訴訟，幸蒙行政法院明鑒，略以：「在信託移轉登記時，亦應從實質面觀察，信託人並未因此所有權移轉登記，獲致土地自然漲價利益，自不能課徵土地增值稅，否則不符實質課稅原則。又本件之移轉登記是自原受託人移轉登記予新受託人，並非第三人利用農民購買農地之移轉登記，被告不得以上開二財政部函釋為據課徵土地增值稅」等理由，於 92 年 5 月 6 日以 91 年度訴字第 1093 號判決將訴願決定及原處分均撤銷（附件二）。

臺北縣政府稅捐稽徵處不服，遂向最高行政法院提起上訴，經該院以將原判決廢棄（附件三），發回臺北高等行政法院更為審理，嗣更為審理結果，惟遭臺北高等行政法院 93 年度訴更一字第 218 號判決（附件四）與最高行政法院 96 年度判字第 88 號判決（下稱，原確定判決，附件五）維持駁回聲請人之請求。

查上開原處分機關復查書、訴願決定、臺北高等行政法院 93 年度訴更一字第 218 號判決，乃至於原確定判決等內容

與理由，無非皆以：「財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋認：『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。』與上述立法意旨無違，原非不得適用。系爭土地實際所有權人為○電公司，乃其利用農民名義購買登記，並非自行耕作之農民實際購入之農業用地，與上揭土地稅法第 39 條之 2 第 1 項之立法意旨有悖，依實質課稅原則，應無免徵土地增值稅之適用」、「○電公司係終止與訴外人盧○信之信託關係，並本於信託物返還請求權，請求判決訴外人盧○信應將系爭土地全部所有權移轉登記予○電公司所指定之上訴人；並非信託關係存續中受託人變更，而是信託關係消滅後，返還信託物；亦非信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人（即委託人）間之所有權移轉，而是受託人移轉所有權予第三人，自屬土地稅法第 28 條第 1 項規定之『土地所有權移轉』之情形。」為其理由。惟查：

原確定判決依據財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋（下稱系爭函釋），認定系爭農地乃第三者利用聲請人農民之名義購買，無土地稅法第 39 條之 2 規定免稅之適用，實已不當侵害聲請人憲法第 15 條所保障之財產權。而且系爭函釋不僅超越行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定目的，恣意增加法律所無之減免租稅適用要件，創設聲請人無法律規定之納稅義務，業已牴觸憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」之規定。此外，系爭解釋意旨更運用「第三者利用農民名義購買」之不確定法律概念之用語，該「第三者」、「利用」不僅難以理解，更無法為一

般人民得為預見，而能於買賣農地時予以理解並確切適用，以為經濟活動遵循之依據，系爭解釋意旨，同有違租稅法律明確性原則，自不待言。

為此，聲請人遂依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定，向 鈞院提出憲法解釋之聲請。

叁、聲請解釋之理由及聲請人對本案所持立場與見解

一、原確定判決適用土地稅法第 28 條規定及財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋，認定聲請人應予課徵土地增值稅，不當侵害聲請人憲法第 15 條保障之財產權。

(一) 憲法財產基本權之保障，應構成國家對人民租稅干預之界限：

依我國憲法要求，各種國家行為須受憲法支配，特別應該受基本權之拘束。納稅為人民最主要之義務，故國家對於租稅徵收，一方面須受國會保留之限制，另一方面須受基本權保障之限制。顯見憲法關於人民基本權利之保障，不僅具有拘束國家公權力行使之效力，並且消極上具有避免公權力不當之干預與侵害，而構成國家公權力行使之界限，此即所謂基本權利之防禦性功能。此觀 鈞院釋字第 400 號解釋謂：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴」業已闡明在案。從而，國家課稅權力之行使，自無例外，亦應受到基本權利之拘束且不得侵害基本權利之本質，否則仍有

牴觸憲法之虞。

(二) 按行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定：「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」。故農地移轉，免徵土地增值稅之要件有三：其一、在依法作農業使用時移轉。其二、移轉與自行耕作之農民。其三、移轉後繼續作耕作使用。稅捐機關受理農地移轉免徵土地增值稅申請案，僅需就農地移轉是否符合上述三個要件進行審核，至於農地購買者之資金來源、是否有第三者利用農民名義購買，並不在審核範圍。然原確定判決仍以財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋「……如經查明係第三者利用農民名義購買田、農地，則屬脫法行為，依實質課稅原則，應無免徵土地增值稅之適用。」為據，認定聲請人所為農地之移轉應課予土地增值稅，不當侵害聲請人憲法第 15 條保障之財產權。

二、原確定判決所適用之財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋，增加原法律未規定之免稅要件，而屬行政機關超越法律文義或授權致增加人民之納稅義務或負擔，顯已牴觸憲法第 19 條之規定。

(一) 人民有依法律納稅之義務，為憲法第 19 條所明定，此亦同時揭示租稅法律主義。所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文，故租稅法律主義之內涵，包括有「課稅要件法定主義」、「課稅要件明確主義」、「程序法上合法性原則」（參陳清秀著，稅法總論，2001 年，頁 40 至 46，附件六）等

。換言之，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，倘法律未明定者，而司法機關或行政機關超越法律文義或授權致增加人民之納稅義務或負擔，即違背課稅要件法定主義，且屬違反憲法第 19 條所揭示之租稅法律主義。

(二) 其次，行政機關適用租稅法，解釋租稅法律，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。亦即行政機關適用法律而解釋所定納稅義務之範圍，不得超越立法目的或實質課稅之公平原則；就法律明定之享減免納稅之優惠，不得以解釋任意限縮母法之適用，增加法律所無規定之限制，否則有違憲法第 19 條租稅法律主義，司法院釋字第 496 號、第 478 號、第 460 號反面解釋、第 424 號、第 415 號、第 217 號及第 210 號解釋闡明甚詳。

(三) 此外，稅法上為達成法治國家之合法性的要求，僅單純以法律上的一般條款而委諸行政裁量，決定國家課稅權之行使，尚不符合憲法之要求，尚須嚴格要求具備構成要件明確性 (Tatbestandsbestimmtheit)；亦即，一切創設稅捐義務的法律規定，就其內容、標的、目的及範圍必須確定，而且使稅捐義務人可以預測該項稅捐負擔並具有計算可能性。換言之，法律必須在內容上規範稅捐行政之活動，而且不得僅提出模糊的各項原則而已。此項構成要件明確性作為法律保留之特殊表現，乃屬於法治國家的稅捐法之重要構造因素

（陳清秀著，稅法總論，2001年，頁40，附件七）
。租稅法律明確性原則，不僅係行政法上要求，為
鈞院釋字第432號、第521號解釋等闡明在案。

（四）次按，鈞院釋字第217號解釋亦一再闡釋租稅法律保留，必須符合「租稅法律明確性原則」之要求，國家課予人民納稅義務，應由法律加以規定，且該法律應使人民有預見可能性與預測可能性，此亦為法治國家關於法律保留事項之最基本要求。準此，行政機關適用租稅法律，就抽象法律概念所為解釋，不僅不得超越立法目的，或就法律明定減免納稅之優惠，任意解釋限縮母法之適用，增加法律所無規定之限制，且該解釋函令意旨，亦須符合上揭所示租稅法律明確性原則，不得以更為模糊不清之概念解釋法律之抽象概念，以得為人民遵循之依據，此觀行政程序法第5條規定至明，否則，行政釋函即違租稅法律明確性原則。而該法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範之生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定，此皆不違法律明確性原則之要求（參照司法院釋字第432號解釋）。亦即倘使用之抽象概念，苟其意義非難以理解，且得為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認者，即不得謂與法律明確性原則相違。是以，倘行政機關適用租稅法律所為之解釋函令，使用之抽象概念，意義所指不明確，難以理解，無法為受規範者所得預見其規範範圍者，難謂無違

反上揭司法院釋字第 417 號、第 432 號解釋所示租稅法律明確性原則，即有違背租稅法律主義，法理至明。

(五) 按行為時土地稅法第 39 條之 2 規定：「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。」是農地移轉，免徵土地增值稅之要件有四：一、移轉之土地必須為農地。二、移轉之土地於「移轉時」依法作農業使用。三、承受人為自行耕作之農民。四、承受後土地繼續耕作。然查，原確定判決依財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋據以認定聲請人並無免徵之土地增值稅額規定之適用，觀該函釋內容載以：「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」，將免徵土地稅之要件增加「第三者」及「利用農民名義」等不確定法律概念，顯已超出行為時土地稅法第 39 條之 2 未規定之免稅要件，而屬行政機關超越法律文義，增加法律所無對人民之納稅義務或負擔，與租稅課稅要件法定主義之意旨實有抵觸。

(六) 況行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，並未就所稱「移轉」加以定義。而揆諸土地稅法第 39 條之 2 之立法理由私有農地購買者之資金來源如何？是否第三者利用農民名義購買？與土地稅法第 39 條之 2 「配合農業發展條例第 29 條規定，以便利自耕農民取得農地，擴大農場經營規模」之立法理由並無必然關連性。況且系爭函釋中運用「第三人」及「利用農

民名義」等不確定法律概念為構成要件，惟「第三人」意義卻過於抽象且無一定之客觀具體之認定標準而難以令一般民眾所理解（例如：由夫或子女出資而由妻或母申請移轉登記，則形式名義人是否仍屬「第三者」？恐怕莫衷一是；再者，「利用」之意涵為何？若係數人合資共同經營農場，並共同出資購買農地，僅推派具自耕農民身分之一人為登記，是究應以何種標準或方式予以界定「何者係第三人利用，何者非第三者利用」之範圍？）致為受規範之人民所不得預見。況若將親友出資等同該解釋函令所謂「第三人利用」概念，亦超出一般人之理解與預期，所謂「利用農民名義購買」之抽象概念，既不符課稅法定要件明確性之原則內涵，且有超越土地稅法之文義範圍，難為司法審查加以確認，有違憲法第 19 條所揭示之租稅法律主義。

- (七) 又所謂「實質課稅原則」乃自「經濟觀察法」演繹而來，其適用並非毫無限制，蓋如允許行政機關及司法機關如可任意援用實質課稅原則，據以課稅之依據時，則勢將任意侵犯人民自由權利，則將使憲法第 19 條租稅法律主義下之法律安定性及法律預測可能性將遭到極度破壞。故德國通說判例均認為實質課稅原則，只能在文義可能範圍內，以目的解釋方法，就稅捐法規採經濟上目的之解釋，但不得逾越法律規定之可能的文義範圍，否則即屬假藉「實質課稅」之名目，而規避「租稅法律主義」之適用，自屬違憲違法。原確定判決依財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第

821498791 號函釋，恣意限縮解釋土地稅法第 39 條之 2 之適用範圍，已逾越法律之效力，違反憲法第 19 條所揭示之租稅法律主義，自不待言。

肆、聲請人之具體主張

基於以上理由，爰請 鈞院解釋原確定判決所適用之土地稅法第 39 條之 2 第 1 項以及宣告財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋違憲，應不予援用，以維護聲請人憲法第 15 條所保障之財產權，並符合憲法第 19 條租稅法律主義之要求。

關係文件之名稱及件數：

- 附件一：財政部（案號：第八八七五六〇號）訴願決定書。
- 附件二：臺北高等行政法院 91 年度訴字第 1093 號判決影本。
- 附件三：最高行政法院 93 年度判字第 1114 號判決影本。
- 附件四：臺北高等行政法院 93 年度訴更一字第 218 號判決影本。
- 附件五：最高行政法院 96 年度判字第 88 號判決影本。
- 附件六：陳清秀著，稅法總論，2001 年，頁 38 至 46。
- 附件七：陳清秀著，稅法總論，2001 年，頁 40。

謹 致

司 法 院 公 鑒

聲 請 人：陳許○明

代 理 人：李 永 然 律 師

中 華 民 國 96 年 4 月 24 日

(附件五)

最高行政法院判決

96 年度判字第 88 號

上訴人 陳許○明 住(略)

訴訟代理人 李 永 然 律師

被上訴人 臺北縣政府稅捐稽徵處

代 表 人 莊 錦 順

上列當事人間因土地增值稅事件，上訴人對於中華民國 94 年 7 月 14 日臺北高等行政法院 93 年度訴更一字第 218 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、本件訴外人○○電線電纜股份有限公司（下稱○電公司）依 88 年 11 月 30 日臺灣高等法院 88 年度重上字第 279 號民事確定判決（下稱高院民事確定判決），由受託登記人盧○信依信託關係將坐落新莊市○○段 808、852 地號（重編前為新莊市○○段○○小段 103 之 17 地號、103 之 20 地號，以下合稱系爭土地）土地全部所有權移轉登記予○電公司所指定之陳許○明（即上訴人）名下，上訴人於 89 年 1 月 7 日持憑上開判決確定證明書依土地稅法第 49 條規定，單獨申報土地移轉現值並申請依土地稅法第 39 條之 2 規定免徵土地增值稅。經被上訴人專案向財政部請示，依財政部 90 年 4 月 4 日台財稅字第 0900404218 號函示，仍應依土地稅法第 18 條規定於土地所有權移轉時課徵土地增值稅，被上訴人遂以 89 年 2 月 22 日坭北稅莊（二）字第 64068 號函否准

上訴人免徵土地增值稅之申請，並發單課徵系爭土地之土地增值稅，分別為新臺幣（下同）18,454,748 元及 35,209,154 元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 91 年度訴字第 1093 號判決（下稱原審法院前判決）將「訴願決定及原處分（復查含原核定處分）均撤銷」。被上訴人不服，提起上訴，復經本院 93 年度判字第 1114 號判決（本院前判決）將上揭原審法院前判決廢棄發回，嗣原審法院更為審理結果，以 93 年度訴更一字第 218 號判決（下稱原判決）將上訴人之訴駁回。上訴人不服，乃提起本件上訴。

二、上訴人於原審主張略謂：系爭土地係屬新莊都市計畫農業區，屬於農業用地，於 89 年 1 月 7 日「移轉時」均作為農業使用；上訴人亦取得臺北縣林口鄉公所核發之農地承受人自耕能力證明書，為自行耕作之農民；並且承受後仍繼續耕作，並無變更其他用途。上訴人於本案申請免徵土地增值稅時，亦經被上訴人所屬新莊分處會勘屬實，已符合行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，自應准免徵土地增值稅；又系爭土地所有權移轉，係依據上揭高院民事確定判決，將系爭土地由原受託人盧○信變更為新受託人陳許○明，且系爭土地之真正所有權人亦經被上訴人調查仍為○電公司所有，則本案系爭土地所有權並未實質、終局地移轉上訴人，應認並非屬於土地稅法第 28 條第 1 項之「土地所有權移轉」，不符合課徵土地增值稅之要件，且本件所有權移轉並無獲得土地自然漲價利益者，依司法院釋字第 180 號解釋文意旨，自不得課徵土地增值稅；況系爭土地所有權移轉屬信託移轉，在 90 年 6 月 13 日土地稅法第 28 條之 3 規定增訂前，自有財政部 86 年 8 月 27 日台財稅第 861913163 號函釋（下稱

財政部 86 年函釋) 所定不課徵土地增值稅之適用，而於土地稅法修訂後，亦有該法第 28 條之 3 所定信託土地於新舊受託人間移轉所有權不課徵土地增值稅之適用；詎被上訴人竟否准上訴人申請免徵，並發單課徵土地增值稅，於法未合，訴請將訴願決定、復查決定及原處分均撤銷等語。

被上訴人則略以：「(一) 本件行政訴訟之客體乃上訴人申請「農業用地移轉免徵土地增值稅」之案件，此有上訴人 89 年 1 月 7 日向被上訴人所屬新莊分處辦理土地移轉之現值申報書(收件編號：08901003216 及 08901003217) 可證，合先敘明。(二) 由行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及土地稅法第 28 條之 3 (90 年 6 月 13 日增訂) 之規定可知，「免徵」與「不課徵」土地增值稅之情形，其法律構成要件及所產生之法律效果均有別。查本件系爭土地實際所有權人為○電公司，其利用農民名義(包括本件上訴人) 購買農業用地，為上訴人所不爭執之事實，此有高院民事確定判決可稽，是其申請農業用地免徵土地增值稅，核屬脫法行為，依實質課稅原則，並無免徵土地增值稅之適用，此有財政部 80 年 6 月 18 日台財稅第 800146917 號函釋可參。(三) 縱使被上訴人於受理當時不及知而核准，惟日後查獲農地移轉之承受人非名實相符之農民，被上訴人仍可依法補徵稅款，此亦有財政部 82 年 10 月 7 日台財稅第 821498791 號函釋可參，是被上訴人否准上訴人農地免徵土地增值稅之申請，而按一般土地稅率課徵土地增值稅，並無違誤等語，資為抗辯。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一) 按「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

額徵收土地增值稅」、「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。依前項規定，免徵土地增值稅之農業用地，於變更為非農業使用後再移轉時，應以其前次權利變更之日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」分別為行為時土地稅法第 28 條第 1 項及第 39 條之 2 所明定。又 90 年 6 月 13 日增訂之土地稅法第 28 條之 3 規定：「土地為信託財產者，於左列各款信託關係人間移轉所有權，不課徵土地增值稅：一、因信託行為成立，委託人與受託人間。二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。三、信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人間。四、因遺囑成立之信託，於信託關係消滅時，受託人與受益人間。五、因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間。」（二）卷查上訴人於 89 年 1 月 7 日持憑上開判決確定證明書，依行為時土地稅法第 49 條規定，單獨申報土地移轉現值並申請依土地稅法第 39 條之 2 規定免徵土地增值稅，經被上訴人以 89 年 2 月 22 日坭北稅莊（二）字第 64068 號函否准上訴人免徵土地增值稅之申請，並發單課徵系爭土地之土地增值稅計 53,663,902 元（808 地號課徵 18,454,748 元；852 地號課徵 35,209,154 元），繳納期間均自 89 年 3 月 13 日起至 89 年 4 月 11 日止各情；為兩造所不爭，並有土地增值稅（土地現值）申報書、被上訴人 89 年 2 月 22 日坭北稅莊（二）字第 64068 號函、土地增值稅繳款書等附原處分卷可稽；被上訴人上揭否准免徵之函覆，與課徵土地增值稅之處分，固相關連，惟性質上仍屬二個行政處分；上訴人於 89 年 3 月 23 日

復查申請時，申請書內主要固載敘申請免徵事由，惟復查申請事實及理由亦載明：「……本件係經法院判決移轉，由權利人單獨申報移轉現值，對主管機關之處分不服，……提起復查。」等語。綜觀其申請意旨，應解為上訴人已對被上訴人否准免徵之函覆及課徵土地增值稅之處分，均表不服，上訴人於提起訴願時亦表明對於該兩項處分均有不服之意思，此有上訴人復查申請書及訴願書附卷可稽。是本件行政訴訟之客體，應為被上訴人否准上訴人申請依行為時土地稅法第 39 條之 2 規定免徵土地增值稅之處分及被上訴人發單課徵系爭土地之土地增值稅之處分，是否適法。（三）關於被上訴人否准上訴人申請依土地稅法第 39 條之 2 規定免徵土地增值稅之處分部份：按行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項係規定「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。」其立法理由乃「配合農業發展條例第 27 條規定，以便利自耕農民取得農地，擴大農場經營規模」，是以該條文規定承受人須為自行耕作之農民。財政部 82 年 10 月 7 日台財稅第 821498791 號函釋（下稱財政部 82 年函釋）略以：「陳○○先生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。」該函釋與上揭法條以便利自耕農民取得農地，擴大農場經營規模之立法意旨相符，稅捐稽徵機關辦理相關案件，自得適用；本件系爭土地由○電公司於 76 年 5 月 29 日向訴外人黃○堅、黃○奮購買，於 78 年 6 月間信託登記於訴外人盧○信名下，嗣○電公司終止與訴外人盧○信上開信託關係，要求其將系爭土地移轉登記予伊所指定之第三人即上訴人名下未果，其遂起

訴請求，經上揭高院民事確定判決，命訴外人盧○信將系爭土地全部所有權移轉登記予○電公司所指定之第三人即上訴人名下確定；是系爭土地實際所有權人為○電公司，乃其利用農民名義購買登記，並非自行耕作之農民實際購入之農業用地，與上揭土地稅法第 39 條之 2 第 1 項之立法意旨有悖，依實質課稅原則，應無免徵土地增值稅之適用。此與○電公司將購入之系爭土地，基於信託關係，登記於訴外人盧○信名下或其後終止信託關係，另行指定登記名義人，於私法上是否有效無涉。是上訴人於承受系爭土地時雖有農政單位核發之自耕能力證明書，惟本件既係第三者○電公司利用農民名義購買登記，依上揭說明，自無農業用地免徵土地增值稅之適用，被上訴人據以否准上訴人免徵土地增值稅之申請，自屬有據。上訴人主張系爭土地已符合行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，自應准免徵土地增值稅云云，尚難採據。（四）關於被上訴人發單課徵系爭土地之土地增值稅處分，是否適法？經查「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總額徵收土地增值稅。」為土地稅法第 28 條第 1 項所明定，是於土地增值稅課徵要件具備且無法定應免徵或不應課徵事由時，即應課徵。茲本件上訴人據以移轉所有權上揭高院民事確定判決，係以該案之上訴人兩造間之信託關係，因終止而消滅，本於信託物返還請求權，而判決訴外人盧○信應將系爭土地全部所有權移轉登記予訴外人○電公司所指定之被上訴人陳許○明等情；並非信託關係存續中受託人變更，而是信託關係消滅後，返還信託物；亦非信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人（即委託人）間之所有權移轉，

而是受託人移轉所有權予第三人；本件情形與土地稅法第 28 條之 3 規定之各款不應課徵土地增值稅之要件尚有未合（本院前判決發回意旨參照）；次查財政部 86 年函釋略以：「主旨：有關土地因信託行為成立而委託人移轉與受託人，於土地稅法相關條文配合修正前，其土地增值稅及地價稅之核課，可依說明一、二規定辦理。說明：一、土地增值稅部分：土地所有權因信託行為成立，而依信託法第一條規定，由委託人移轉與受託人者，其權利變更登記原因既為『信託』，與一般土地所有權移轉情形有別，應不課徵土地增值稅。但於再次移轉應課徵土地增值稅時，其原地價之認定，以該土地不課徵土地增值稅前之原規定地價或前次移轉現值為準。二、地價稅部分：……」，該函釋意旨係以土地因信託行為「成立」而委託人移轉與受託人時，始有其適用；然查，本件如上所述，○電公司係「終止」與訴外人盧○信之信託關係，而由受託人移轉所有權予第三人，自屬土地稅法第 28 條第 1 項規定之「土地所有權移轉」之情形，而應依法課徵土地增值稅，而與上揭財政部 86 年函釋意旨不同；是上訴人主張系爭土地所有權移轉屬信託移轉，在 90 年 6 月 13 日土地稅法第 28 條之 3 規定增訂前，自有財政部 86 年函釋所定不課徵土地增值稅之適用，系爭土地所有權並未實質、終局地移轉上訴人，非屬於土地稅法第 28 條第 1 項之「土地所有權移轉」，且此移轉並無獲得土地自然漲價利益，自不得課徵土地增值稅云云，均非可採等由，駁回上訴人原審之訴。

四、上訴意旨復執前詞，並主張：（一）按假借農民名義購買農地，始與財政部 82 年函釋應（補）課土地增值稅要件該當

；本件係訴外人○電公司買受系爭土地後，於 78 年間信託登記予訴外人盧○信，嗣變更受託人登記為上訴人，是原審援引財政部 82 年函釋，認本件係○電公司利用具有農民身分之上訴人名義，向訴外人盧○信購買系爭土地云云，顯有誤會。又姑不論實質之信託關係，專就訴外人盧○信移轉登記予上訴人之「形式關係」而言，上訴人與訴外人盧○信既均有自耕能力，且系爭土地又繼續作農用，要與土地稅法第 39 條之 2 第 1 項所定「移轉與自行耕作之農民繼續耕作」要件該當，自不應否准上訴人免徵土地增值稅之申請。詎原審未予審究，亦有不適用法規或法規適用不當之違法。（二）關於被上訴人發單補徵系爭土地之土地增值稅部分：1、原審認本件係○電公司「終止」與訴外人盧○信之信託關係，並非信託關係存續中受託人變更，亦非信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人（即委託人）間之所有權移轉，而是受託人移轉所有權予第三人，自屬土地稅法第 28 條第 1 項規定之「土地所有權移轉」之情形，而應依法課徵土地增值稅；惟查，訴外人盧○信移轉登記系爭土地所有權與上訴人，既是○電公司變更信託「受託人」之結果，與存有對價關係之「交易行為」自有不同，且無土地增值可言，要與土地增值稅之核課要件有違；原審未為詳察，竟認定本件為「土地所有權移轉」，自屬判決不適用法規或適用不當之違法。2、由土地稅法第 28 條之 3 第 2 款之立法意旨以觀，信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間移轉所有權，不課徵土地增值稅。本件行為時該法條雖尚未公布，惟依平等原則，本件既同為變更信託「受託人」情形，亦應為相同處理。況本件

實質關係乃信託移轉登記業如前述，且土地稅法等相關法規本無「信託移轉登記課徵稅捐」之規定，依據租稅法律主義及參司法院釋字第 420 號解釋所揭精神，本不得課以稅捐，被上訴人竟以個案指示之行政函釋，作為課稅基礎（依據），顯已違反法律保留原則。原審不察，怠未行使規範審查權，自屬違法。3、再者，原審認本件係○電公司「終止」與訴外人盧○信之信託關係，而由受託人「移轉所有權」予第三人，而無財政部 86 年函釋之適用；惟司法院釋字第 180 號解釋業闡明「土地增值稅應向獲得土地自然漲價利益者徵收」之重要原則，是土地唯於所有權已實質、終局地移轉予第三人時，始有「獲得土地自然漲價利益」可言，則在因信託移轉土地所有權人予受託人之情形，土地所有權並非實質、終局地移轉予第三人，而無「獲得土地自然漲價利益」之情，自不應課土地增值稅；是解釋土地稅法第 28 條第 1 項所稱「土地所有權移轉」之意義時，亦應認不包括如本件信託移轉登記情形（最高法院 86 年度台上字第 796 號判決），縱使本件系爭土地之移轉，並非同一信託契約中所為兩受託人之變更，而為分別獨立之信託契約，亦然；詎原審竟認本件為土地稅法第 28 條第 1 項所稱「土地所有權移轉」情形，實有適用該法條不當、對司法院釋字第 180 號解釋不當，及不適用應適用之財政部 86 年函釋之違法等語。請求將原判決廢棄改判或發回。

五、本院查：（一）按「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」、「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。依前項規定，免徵土地增值稅之農業用地

，於變更為非農業使用後再移轉時，應以其前次權利變更之日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」分別為行為時土地稅法第 28 條前段及第 39 條之 2 所明定。又 90 年 6 月 13 日增訂之土地稅法第 28 條之 3 規定：「土地為信託財產者，於左列各款信託關係人間移轉所有權，不課徵土地增值稅：一、因信託行為成立，委託人與受託人間。二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。三、信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人間。四、因遺囑成立之信託，於信託關係消滅時，受託人與受益人間。五、因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間。」是以土地所有權移轉時，如規定之地價上漲，而無上開免徵或不課徵土地增值稅之原因，原則上即應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。至於土地增值稅之納稅義務人，依土地稅法第 5 條第 1 項之規定，如土地為有償移轉為原所有權人；如屬無償移轉則為取得所有權之人，則無疑義。（二）本件系爭土地位於新莊都市計畫農業區，屬於農業用地，於 89 年 1 月 7 日移轉時均作為農業使用；上訴人亦取得臺北縣林口鄉公所核發之農地承受人自耕能力證明書，為自行耕作之農民；並且承受後仍繼續耕作，並無變更其他用途，乃原審依法調查認定之事實，並為兩造所不爭。上訴人雖主張本件系爭土地自○電公司購入迄今，實質上均為○電公司所有，而由形式上觀之，由盧○信移轉登記至上訴人名下，僅是信託之受託人更名登記，並非○電公司以上訴人名義向盧○信購買農地，從而並無交易土地之事，自無課徵土地增值稅之基礎云云。惟查，行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項

之立法理由乃「配合農業發展條例第 27 條規定，以便利自耕農民取得農地，擴大農場經營規模。」易言之，其立法意旨厥在獎勵自行耕作之農民增購農業用地，以擴大其經營規模，並為確保農業用地移轉後仍為農業使用，財政部 82 年 10 月 7 日台財稅第 821498791 號函釋認：「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。」與上述立法意旨無違，原非不得適用。本件如依上訴人之主張，土地所有權人為○電公司，並非自然人，即非屬土地法第 39 條之 2 第 1 項規定作農業使用之農業用地移轉與「自然人」之情形，得不課徵土地增值稅之獎勵對象。從而原判決認：系爭土地實際所有權人為○電公司，乃其利用農民名義購買登記，並非自行耕作之農民實際購入之農業用地，與上揭土地稅法第 39 條之 2 第 1 項之立法意旨有悖，依實質課稅原則，應無免徵土地增值稅之適用。此與○電公司將購入之系爭土地，基於信託關係，登記於訴外人盧○信名下或其後終止信託關係，另行指定登記名義人，於私法上是否有效無涉。是上訴人於承受系爭土地時雖有農政單位核發之自耕能力證明書，本件既係第三者○電公司利用農民名義購買登記，自無農業用地免徵土地增值稅之適用，被上訴人據以否准上訴人免徵土地增值稅之申請，自屬有據。尚無上訴人所指有判決不適用法規或適用不當之違背法令情形。（三）另被上訴人發單課徵系爭 808 及 852 地號土地增值稅之處分，是否適法部分，原判決亦說明：本件上訴人據以移轉所有權上揭民事判決，係以該案之上訴人兩造間之信託關係，因終止而消滅，本於信託物返還請求權，而判決訴外人盧○信應將系爭土地

全部所有權移轉登記予訴外人○電公司所指定之被上訴人陳許○明等情；並非信託關係存續中受託人變更，而是信託關係消滅後，返還信託物；亦非信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人（即委託人）間之所有權移轉，而是受託人移轉所有權予第三人。已具備課徵土地增值稅之要件，且無法定應免徵或不應課徵事由時，本件因屬無償移轉，被上訴人對上訴人發單課徵土地增值稅，於法原無不合。就此部分，上訴人仍堅稱土地增值稅之核課，除有所有權之移轉外，尚有土地所有權人獲有土地自然漲價之利益始足當之，本件純係○電公司變更信託登記之受託人之結果，並無交易行為，亦無任何利益可得，原審未為詳察，竟不適用財政部 86 年 8 月 27 日台財稅第 861913163 號函釋，違法認定本件為土地所有權移轉，其判決違反釋字第 420 號及第 180 號解釋，自有不適用法規或適用不當之違法，且違背租稅法定主義及相同事件應為相同處理之平等原則云云。然查，財政部 86 年函釋略以：「主旨：有關土地因信託行為成立而委託人移轉與受託人，於土地稅法相關條文配合修正前，其土地增值稅及地價稅之核課，可依說明一、二規定辦理。說明：一、土地增值稅部分：土地所有權因信託行為成立，而依信託法第一條規定，由委託人移轉與受託人者，其權利變更登記原因既為「信託」，與一般土地所有權移轉情形有別，應不課徵土地增值稅。但於再次移轉應課徵土地增值稅時，其原地價之認定，以該土地不課徵土地增值稅前之原規定地價或前次移轉現值為準。二、地價稅部分：……」；該函釋意旨係以土地因信託行為成立而委託人移轉與受託人時，始有其適用。本件系爭土地所

有權人○電公司並非自行耕作之農民，僅係利用農民名義購買登記，依實質課稅原則，應無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項免徵土地增值稅之適用，業如前述。而○電公司係終止與訴外人盧○信之信託關係，並本於信託物返還請求權，請求判決訴外人盧○信應將系爭土地全部所有權移轉登記予○電公司所指定之上訴人；並非信託關係存續中受託人變更，而是信託關係消滅後，返還信託物；亦非信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人（即委託人）間之所有權移轉，而是受託人移轉所有權予第三人，自屬土地稅法第 28 條第 1 項規定之「土地所有權移轉」之情形，與上開財政部函釋之意旨不同，仍應依法課徵土地增值稅等情，原判決亦已說明上訴人上開主張不可採之理由（見原判決理由欄六），進而認被上訴人就系爭土地否准上訴人免徵土地增值稅之申請，並按一般土地稅率課徵土地增值稅，並無違誤，並維持復查及訴願決定。其所適用之法規與該案應適用之法規並無違背，與上訴人所舉之司法院釋字第 180、420 號解釋意旨及「租稅法定主義」、「平等原則」亦無牴觸，上訴論旨，執前述各點，任意指摘原判決有違背法令情事，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 1 月 19 日

（本件聲請書其餘附件略）