

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 286 號

解釋日期：民國 80 年 11 月 29 日

資料來源：司法院公報 第 34 卷 1 期 12-21 頁

司法院大法官解釋（四）（98年10月版）第 404-424 頁

相關法條：中華民國憲法 第 15、143 條

平均地權條例 第 35、36 條

解 釋 文： 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」，旨在實施土地自然漲價歸公政策。中華民國六十六年二月二日修正公布之平均地權條例第三十五條、第三十六條第一項、第二項及同年四月一日行政院發布之同條例施行細則第五十三條規定，土地所有權人於申報地價後之土地自然漲價，應依照土地漲價總數額，減去土地所有權人爲改良土地已支付之全部費用後之餘額計算，徵收土地增值稅；其間縱有因改良土地而增加之價值，亦因認定及計算不易，難以將之與自然漲價部分明確劃分，且土地增值稅並未就漲價部分全額徵收，已足以兼顧其利益，與憲法第十五條及第一百四十三條第三項規定之意旨尙無牴觸。

理 由 書： 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」，旨在實施土地自然漲價歸公政策。中華民國六十六年二月二日修正公布之平均地權條例第三十五條前段規定：「爲實施漲價歸公，土地所有權人自行申報地價後之土地自然漲價，應徵收土地增值稅」。同條例第三十六條第一項前段及第二項規定：「土地增值稅之徵收，應依照土地漲價總數額計算，於土地所有權移轉或設定典權時行之」、「前項土地漲價總數額，應減去土地所有權人爲改良土地已支付之全部費用」。同年四月一日行政院發布之同條例施行細則第五十三條第一項前段及第二項復規定：「依本條例第三十六條第二項規定應減去之費用，包括改良土地費、工程受益費及土地重劃負擔總費用。」、「依前項規定減去之費用，應由土地所有權人於土地增值稅繳納前，提出工程受益費繳納收據、工務（建設）機關發給之改良土地費用證明書或地政機關發給之土地重劃負擔總費用證明書。」是土地所有權人於申報地價後之土地自然漲價，應依照土地漲價總數額，減去土地所有權人爲改良土地已支付之全部費用後之餘額計算，徵收土地增值稅。其間縱有因改良土地而增加之價值，亦因認定及計算不易，難以將之與自然漲價部分明確劃分，且土地增值稅並未就漲價部分全額徵收，已足以兼顧其利益，與憲法第十五條及第一百四十三條第三項規定之意旨尙無牴觸。至計算土地自然漲價數額時，應如何核實訂定扣減改良土地費用之標準，本可有從嚴從寬之抉擇，而此與增值稅稅率之調整及是否另徵所得稅有密切關連

，應由有關機關隨稅捐稽徵技術之進步，在立法得裁量之範圍內，適時通盤檢討改進，併予指明。

不同意見書：

大法官 楊與齡

解釋文

土地增值稅之徵收，以土地之自然漲價為標的，應依照土地自然漲價總數額計算，不包括土地所有權人為改良土地已支出之全部費用及因而增加之價值在內。中華民國六十六年二月二日修正公在之平均地權條例第三十五條、第三十六條第一項、第二項及同年四月一日行政院發布之同條例施行細則修正前第五十三條關於「土地漲價總數額」，不減去因土地所有權人改良土地所增價額之規定，與憲法第一百四十三條第三項規定及租稅公平之原則不符，應於本解釋公布後停止適用。

解釋理由書

- 一 本院釋字第一八〇號解釋於其理由書明示：「按土地價值，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，憲法第一百四十三條第三項揭示甚明。是土地增值稅應照土地自然漲價總數額計算，向獲得其利益者徵收之，始符合漲價歸公之基本國策及租稅公平之原則」。可見土地增值稅之徵收，僅以土地之自然漲價為標的，如土地之漲價，係因土地所有權人以勞力資本改良而增加者，既非自然漲價，自不得併入自然漲價總數額課徵土地增值稅。平均地權條例第三十五條前段規定：「為實施漲價歸公，土地所有權人自行申報地價後之土地自然漲價，應徵收土地增值稅」。第三十六條第一項前段規定「土地徵收稅之徵收，應依照土地漲價總數額計算」，其所稱「土地漲價總數額」，應指自然漲價總數額而言，不應包括土地所有權人為改良土地已支出之全部費用及因而增加之價值在內。
- 二 土地所有權人改良土地已支出之全部費用，不問土地價值有無增加，均許減去，乃以鼓勵土地所有權人改良土地為理由。但土地之改良，並非使用土地之常態，故改良土地之費用，依同條例施行細則第十二條第一項規定，應於興工前工務（建設）機關申請查驗，並於工程完竣後申請複勘，經依「改良土地費用評估標準」核定後，予以登記，按宗發給證明，以防浮濫及事後查計困難。土地可因其所有權人施以勞力資本改良而增加價值，則為常態。此項價額，主管機關既認於計算土地自然漲價總數額時，理應扣除，自應修正估價法規，改進估計技術，予以推計分離（註一）。同條例施行細則為求課徵簡便，未規定土地所有權於報請驗證登記改良費時，同時將土地因改良而增加之價額，報請驗證登記，以便於計算土地自然漲價總數額時憑以減去，致土地有無因土地所有權人改良而增加之價值或其價額若干？事後查核困難，但仍非不能查核（註二），自應克服困難，予以核計而為合理之劃分（註三）。且土地之價額、土地之改良及土地因改良而增加之價額，每宗土地均不相同（學理上曰「異質性」）。土地實施改良時，政府既可依估價方法逐案評估核定其改良費之合理數額，則因該項改良而增加之價額，自無不能依估價方法予以同時評估核定合理數

額之理由，無待贅論。

- 三 土地因所有權人投施勞力資本而價值確有增加者，並非土地之自然漲價，於計算土地自然漲價總數額時，當然不應算入。同條例第三十六條第二項規定「前項土地漲價數額，應減去土地所有權人爲改良土地已支付之全部費用」，同年四月一日行政院發布之同條例施行細則修正前第五十三條（現爲第五十四條）則明定該項費用之範圍，致扣除項目，不包括土地所有權改良土地所增加之價值，而將其算入自然增值（註四）。此種計算之方法，雖可減少困難，節省稽徵成本，然造成課稅基礎之混淆，已足以損及公益，且因土地增值稅之課稅標的中含有「可能存在」之非自然增值，在利益團體影響下，導致降低課徵土地增值稅稅率之立法。在此種低稅率下，使未經改良或因改良增加之價值甚少之土地，其應歸公享之自然漲價，實際僅爲百分之二十至百分之六十，歸之私有者，則達百分之四十至百分之八十（註五），不僅助長土地投資及貧富差距之擴大，亦與憲法所定漲價歸公之國策不符。
- 四 土地所有權人施以勞力資本改良土地，如該土地因而增加之價值不自土地漲價總額中予以分離，乃將應歸私有之非自然漲價，亦作爲土地增值稅之課稅標的。土地增值稅雖未就漲價部分全額徵收，但未徵收部分未必足以彌補土地所有權人之損失。且土地漲價總額之全部或一部爲因改良而增加之價額時，所課徵之土地增值稅，乃全部或一部不應課徵。又土地漲價總額中有部分爲改良而增加之價額者，如與全屬自然漲價者，受相同稅率之課徵，即令土地漲價總額中未收歸公享部分，足以彌補土地所有人以勞力資本改良土地所增價額之損失，但使未爲改良之土地之自然漲價歸私者增加，不僅有失公平，亦屬維護少數人之利益而嚴重損害國家社會之公益，對漲價歸公之基本國策、從事土地改良之人民之財產權及租稅公平之原則，俱有影響，至爲明顯。
- 五 基上所述，同條例第三十五條、第三十六條第一項、第二項及同條例施行細則修正前第五十三條，排除土地非自然增值之扣除部分，違反憲法本旨而非立法或行政從寬從嚴之裁量範圍，自與憲法第一百四十三條第三項、第十五條及第十九條均有所牴觸，應於本解釋公布後停止適用。至主管機關得依憲法第一百四十三條第三項及平均地權條例實施漲價歸公規定意旨，訂定辦法，切實核計土地自然漲價總數額，以防止土地增值稅之逃漏，而達土地自然漲價歸人民共享之目的，則理屬當然。
- 六 土地自然漲價總額之核計與土地交易所得稅是否恢復課徵，係屬兩事，而現行平均地權條例關於土地自然漲價總額之計算，未將該土地因其所有權人以勞力資本改良而增加之價額扣除，在理論上爲不合理，以及減去土地改良費未按物價指數調整問題，將於該條例修正時（該條例修正草案已在研議中），作合理之解決，均經主管機關說明在案。本件多數大法官竟認：因改良土地而增加之價值，因認定及計算不易，難以將之與自然漲價部分明確劃分，且土地增值稅並未就漲價部

分全額徵收，已足以兼顧土地所有權人之利益而為合憲之解釋。基上所述，該項解釋，足以延滯土地增值稅課徵實務之改進，有礙土地自然漲價歸公國策之貫徹，殊難苟同，爰依司法院大法院會議法施行細則第七條第一項提出不同意見書。

附註：註一：以推計核定方法估計所得額課稅，經本院釋字第二一八號解釋認為合憲，可供參考。

註二：耕地三七五減租條例第十三條第一項規定：「承租人於耕地之特別改良得自由為之，其特別改良事項及用費用數額，應以書面通知出租人，並於租佃契約終止返還耕地時，由出租人償還之，但以未失效能部分之價值為限」，旨在防止事後爭執，並減少事後算定未失效能價額之困難。農地重劃，亦屬土地改良，其每宗土地因而增加之價值，既可於改良當時算定，其他土地改良而增加之價額，自無不能於改良當時即予算定之理由。

註三：民法第四三一條第一項規定「承租人就租賃物支出有益費用，因而增加該物之價值者，……於租賃關係終止時，應償還其費用，但以現存之增價額為限」，法院審理此種請求償還有益費用事件，均非改良當時核定其增價額，而係於事後調查核定其現存增加之價額（參考三十年上字第七三四號判例），較改良當時即行核定困難，並予委由稅捐或地政機關調查或鑑定，可見非不可能。土地估價制度建立後，評定土地因改良所增價額，尤無困難。

註四：拉丁法諺「省略規定之事項應認為有意省略」及「明示其一者應認為排除其他」，為立法及適用法律所遵循之原則。依「技術犯規亦屬犯規」之遊戲規則，如何計算土地自然漲價總額，縱屬技術性規定，亦難謂「非違憲」。

註五：改良土地而增值之價值，未予評估減去之結果，致立法機關藉口「自然漲價數額」中含有「非自然漲價」，而將土地增值稅之稅率由土地法第一八一條之百分之二十、四十、六十、八十等四級降為平均地權條例第四十條之百分之二十、四十、六十等三級，可見因課稅之簡便，導致土地之自然漲價，鉅額歸諸私有之嚴重弊端。

一部不同意見書：

大法官 楊建華

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，為憲法第一百四十三條第三項所明定。此即所謂土地之自然漲價，依此意旨，非施以勞力資本而增加之土地價值，始應徵收土地增值稅，如係施以勞力資本而增加之價值，即非自然漲價部分，則不應徵收土地增值稅。上述憲法規定，極為明顯。按非施以勞力資本而增加之價值，亦為土地所有人之所得，自應徵收其所得稅，惟因自然漲價與非自然漲價，兩者劃分困難，而土地增值稅又未全額徵收，本解釋認已足兼顧其利益，故與憲法並無牴觸，乃屬無可奈何之事。惟此項劃分，在課徵技術上應

力謀克服其困難，作明確之劃分，以符上述憲法意旨。本解釋文中就土地增值稅與所得稅之劃分，未置一詞，自屬有所欠缺，爰提出一部不同意見書如上。

抄林○文等聲請書

一、聲請解釋憲法之目的：

敬請解釋平均地權條例第三十五條、第三十六條第一項、第二項及同條例施行細則第五十三條規定，對於土地經人民因施以勞力資本而增加之價值，概併予徵增值稅之規定，侵害人民財產法益，顯係有牴觸憲法第一百四十三條第三項、同法第十五條，保障人民財產權之規定，敬請依法解釋，以保民權。

二、事實：

1 憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實：

依中華民國憲法第一百四十三條第三項「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。」之規定，則土地價值如確係出于人民施勞力資本而增加者，即不應徵收增值稅，此亦與國父在平均地權的主張中認為地價上漲，有因地主對土地的改良而形成者，亦有因社會環境的改變而導致地價激劇上漲者，其中非因土地改良而導致之地價上漲，對地主說，乃是不勞而獲，而實施漲價歸公，與憲法規定法理基礎相符合，但現行法令不問是否人民施以巨大勞力資本改良土地原因形成而增加地價，抑係因政府建築道路社會環境變更而不勞而獲。依平均地權條例第三十五條、第三十六條第一項、第二項及同條例施行細則第五十三條規定，均視為土地自然漲價而徵收增值稅，殊不合理。如聲請人等聘請專家，依法自行擬定之挹翠山莊社區細部計畫，經奉內政部核准開發，實施一切由申請人等施以勞力及資本，完成公共設施，並建築台北市祥雲街等五條道路，供台北市民公眾使用及自來水設備等，耗資億萬，所有經費完全由申請人負擔，土地之增值均係由申請人等施以勞力資本改良而形成，現依平均地權條例第三十五條、第三十六條第一項、第二項及同條例施行細則第五十三條，一併視為自然漲價徵收增值稅，顯有違反首開憲法第一百四十三條第三項、憲法第十五條保障人民財產權之規定，侵害人民財產權益之事實，應無疑義。

2 所經過之訴訟程序：

經將私人改良土地之非自然漲價事實，依法定程序提起訴願，行政訴訟，經行政法院於六十八年度判字第一號判決駁回：「再訴願決定及訴願決定均撤銷，由訴願機關台北市政府另為合法適當之決定」，經台北市政府訴願決定，訴願駁回，經再向財政部再訴願駁回，均行行政法院提起行政訴訟，經行政法院六九年度判字第柒柒肆號判決原告之訴駁回而判決確定，對於確定終局判決，裁判所適用之平均地權條例第三十六條第一項、第二項及同條例施行細則第五十三條等規定，顯然有違憲法第一百四十三條第三項之規定，殊有牴觸疑義，謹依法聲請解釋憲法。

三、確定終局裁判所適用之法律或命令之名稱及其內容：

原終局判決所適用之平均地權條例第三十五條自然漲價之規定及第三十六條第一項及第二項規定「土地增值稅之徵收應依照土地漲價金額計算，於土地所有權移轉時行之」、「前項土地漲價總數額，應減法土地所有權人爲改良土地已支付之全部費用」，又同條例施行細則第五十三條規定「依本條例第三十六條第二項規定應減去之費用，包括改良土地費、工程受益費及土地重劃負擔總費用，依前項規定減去之費用，應由土地所有權人於土地增值稅繳納前提出工程受益費繳納收據、工務（建設）機關發給之改良土地費用證明書或地政機關發給之土地重劃負擔總費用證明書。」上項法律及施行細則，對於一般非施以勞力資本而增值之土地不勞而獲者，固屬適當，但對於土地由於私人施以勞力資本而增加價值者，豈非剝奪應有之非自然增值權利，依法理言，顯然不符法律公平課稅之原則，上開條文及細則所併課之增值稅，顯係侵害憲法保障人民之合法權益，對於人民私人投下勞力資本改良土地，使土地增值，顯然不可與一般土地由於政府開闢道路，社會環境改變，使地主不勞而獲相提併論。

四、有關機關處理本案之主要文件及其說明：

- 附 1 台北市政府訴願駁回決定書六六年十二月二十日六六府訴字第四九七九七號。
- 2 台北市稅捐稽徵處答辯狀六七年七月三十一日六七北市稽法（乙）字第三四六〇一號令。
- 3 財政部再訴願駁回決定書六七年五月二日六七年台財訴字第一四五七五號。
- 4 行政法院判決書再訴願決定及訴願決定均撤銷六八年元月十八日六八年度判字第一號判決。
- 5 台北市政府訴願駁回決定書六八年十月八日六八府訴字第三六二四六號。
- 6 台北市稅捐稽徵處答辯書六九年六月五日六九北市稽法乙字第三七五六八號。
- 7 財政部六九年三月十七日一二九八〇號再訴願決定。
- 8 行政法院終局確定判決原告之訴駁回六九年十一月二十一日判字第七七四判決。

說 明：

聲請人自行依都市計畫，施以勞力資本而改良之挹翠山莊細則計畫土地（即原松山區三張犁段（現改爲吳興段三小段、祥和段四小段）範圍內，土地經改良完畢，移轉時即徵收土地增值稅，經聲請人聲明依憲法第一百四十三條第三項等規定，由於人民自己施以勞力及資本而增加價值者，不應課徵增值稅，歷經向台北市政府訴願，向財政部再訴願，向行政法院提起行政訴訟，經行政法院將原訴願及訴願均撤銷，再經台北市政府訴願及財政部再訴願駁回，再向行政法院提起訴訟，判決原告之訴駁回之確定判決，所依據之平均地權條例第三十五條、第三十六條第一項、第二項及施行細則第五十三條之規定顯有牴觸第一四三條明文規定之徵收土地增值稅，

必限於土地價值非因施以勞力資本而增加者，否則均為憲法第十五條保障之人民財產權利之範圍。

理 由：

- 1 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之內容：確定終局裁判所適用之平均地權條例第三十五條、第三十六條第一項、第二項及同條例施行細則第五十三條，將聲請人等自行施以勞力及資本改良土地，非自然之增值，併予徵收增值稅，顯然有違憲法第一百四十三條第三項明文規定土地價值非因施勞力資本而增加者，應徵收增值稅之規定，蓋出於人民自己勞力資本而增加價值，即不應徵收增值稅，法條甚為明白，聲請人所開山墾荒改良土地，均係自力負擔勞力工時費用及資本費用，依下列理由足以證明平均地權條例第三十五條、第三十六條第一項、第二項及同條例施行細則第五十三條，對於人民自己改良土地而形成增值併予徵收增值稅，係有違憲法疑義。

法律規定開發山坡地之資本及勞力一切經費均須私人負擔挹翠山莊細部計畫案，依都市計畫法第六十一條規定，私人舉辦新市區建設事業，一切開發經費均須自行負擔，挹翠山莊細部計畫案，經內政部於六二年七月二六日核准開發改良土地，開山墾荒，興建道路、排水擋土、自來水設備等一切公共設施建築費用，勞力資本一切經費均係私人負擔，足以證明挹翠山莊社區內土地增值，均由聲請人施以勞力資本一切經費而形成，並非不勞而獲。

- 2 施以資本及勞力改良而增值之事實證明：

聲請人按細部計畫興建五條道路，即台北市景雲街、祥雲街、紫雲街、瑞雲街、青雲街及其他走路小徑，均由私人負擔施以勞力及資本，供公眾使用，聲請人以台北東郊荒山闢為社區，投資之巨，勞力工時之大，工作之艱難，難以盡述，能有今日之成果，皆係以勞力資本凝聚而成，當非不勞而獲，聲請人所興建之道路，不僅政府未予絲毫協助，且台北市政府所屬學校，利用挹翠山莊聲請人建築完成之道路，設立台北市立高級工農職業學校分部（附工農學校借路函），迄今仍借用挹翠山莊私人道路通行車輛，現該校土地亦同樣增值，由此可證明，如聲請人不按計畫開山整地，則荒山仍是荒山，不可能增加價值，極為明顯。

- 3 環境證明：

挹翠山莊之社區係在山上，而山下出口處本為聯勤兵工廠松山口，在聲請人未開山墾荒前，車行至松山口，即有哨兵盤問，無故不能上山，故山上仍少人煙，山上山下因軍事管理而阻隔，無法使荒山變為繁榮之社區，經聲請人聘請各種專家，擬訂詳細計畫，依法呈請內政部都計會，實施執行另建道路直通山上，挹翠山莊三面環山，一面通台北，通台北市區道路山上山下均自費興建，如無聲請人施以勞力資本，化荒山為住宅區，則山上山下仍是阻隔不通，何能土地增值，故由於施勞力資本而增加土地價值，以挹翠山莊社區而言，自行負擔經費及勞力，即不應徵收增值稅。（附挹翠山莊1.未施以資本勞力改良前之照片。2.施以勞力資本改良時之照片。3.施以勞力資本自費興建台北市五條道路照片。4.施以資本勞力改良利用建築使用之社區照片。）

聲請人對於前項疑義所持之見解：

聲請人等認為現行平均地權條例第三十五條、第三十六條第一項第二項及同條例施行細則第五十三條規定與憲法有關土地政策之第一百四十三條第三項規定，土地非因施以勞力資本而增加價值者，應由國家徵收增值稅，反面解釋係指「自然漲價」而言，今聲請人之改良土地，全係私人施以勞力資本，自建道路，自設自來水設施，自做公共設施，自行負擔費用，並非自然漲價，事實俱在。依首開條文及細則，認為自然漲價而併課增值稅，即法律與細則有違憲法第十五條、第一百四十三條第三項規定。

參證土地法第一百九十八條規定「農地因農人施以勞力與資本致地價增漲時，不徵收土地增值稅」，即為依據憲法立法精神而制定。人民對山坡地之改良，其施以資本、勞力，風險遠較農地改良為多，改良山坡地更不應徵收增值稅。現行法令，雖無如農地改良之有明文規定不得徵收增值稅，但依據憲法立法精神及所規定文義而言，其不應徵收增值稅，亦極為明顯。

聲請人依都市計畫法改良荒山，成為新市區建設事業，供市民居住，係配合都市建設發展，且由於施以鉅額資本及巨大勞力工時的結果，使地價增值已如上述，每年增加之地價稅，在民國六十二年未改良前全部挹翠山莊山坡林地之土地地價稅，每年僅數千元而已，而經六七年改良後，每年之地價稅當地上三百萬元上，所興建之房屋稅，每年亦在四百萬元以上，契稅連同其他租金稅等，每年當在新台幣千萬元左右，代政府增加稅源在五百倍以上，近年更遠超此數，私人開山墾荒興建社區道路及其他公共設施，使土地增加利用價值，而增高價價，配合都市建設，政府機關對私人興建道路等一切設施，均以依法私人負擔為辭，概不協助，純屬人民施勞力資本，而政府對於地價稅，房屋稅等坐享稅源而已，但土地增值稅依憲法第一百四十三條第三項規定，仍不應徵收。

4 解決疑義必須解釋憲法之理由：

- (1) 憲法為萬法之母，與憲法牴觸者，依法無效，土地係由勞力資本而增加土地價值者，依法不應徵收增值稅。聲請人因施以勞力資本而增加土地價值，依憲法第十五條規定，人民之財產權應予保障，同法第一百四十三條第三項之規定，聲請人施以勞力資本增加土地價值者，應非在徵收增值稅之列。從而依平均地權條例第三十五條、第三十六條第一項第二項及同條例施行細則第五十三條併予課徵聲請人因施以勞力資本而增加土地價值之增值稅，顯違憲法第一百四十三條第三項之規定，依憲法第一百七十一條「法律與憲法牴觸者無效」，第一百七十二條「命令與憲法牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律」，各規定顯與首開憲法規定有所牴觸。縱依平均地權條例扣除改良費用，抵沖增值稅等規定，但基本上此項法律規定，與憲法第一百四十三條第二項之規定相牴觸，仍應首先適用憲法規定，以弘憲政而保民權，對於施勞力資本而增加土地價值，依憲法規定文義不應徵收增值稅，極為明顯。為解決疑義必須解釋憲法，以保民權。
- (2) 且挹翠山莊之改良較諸農地改良更繁複艱難數十倍，公共設施道路完

成，水電完成，均須配合，是以改良後之土地，因施以巨大資本勞力而增值，未改良者即無增值，如毗鄰挹翠山莊之東南西北四週土地，在民國六十七年提出訴願時，僅每坪壹百餘元未予增值，而在中間挹翠山莊之土地，當時增值為每坪二千五百元，足以證明，並非該地區自然漲價而增值，純屬施勞力資本而增值。四週土地不漲，僅挹翠山莊土地上漲，係土地加以勞力資本，而增加價值。以六七年提出訴願時，與毗鄰接壤挹翠山莊東南西北之土地，四週之價格依台北市政府之公告價值核對如下：挹翠山莊經勞力資本興地後之地價，在六七年時，每坪公告價為二千五百元，而A東面地號九九二、九九一，公告價為三〇〇元，一〇六一、一〇六三等為九十元。B西面地號九七四，公告價為九十元，九三三為一五〇元。C北面地號九九三，公告價為三〇〇元。D南面為山壁，山後為無路可通之台北縣坡內坑山林地，每坪數十元而已。現經十年之挹翠山莊艱苦經營後，因社區設備完善，為台北市最高級之山坡地改良社區，是以現在地價已變為每平方公尺達壹萬捌千元（毗鄰工農學校用地，因利用挹翠山莊道路而改良土地價值亦達每平方公尺壹萬捌千元。）而附近毗鄰連接挹翠山莊未改良之土地僅為壹千元或貳千元一平方公尺而已，附最近之地形及地價表，以資證明挹翠山莊之地價，悉由於聲請人施以勞力資本而增值，甚為顯然，此一政府公告價值之鐵定事實，足以證明挹翠山莊之土地，純因施以勞力資本而增加價值。其他東南西北毗鄰之土地，仍為原地價。東南西北任何一方，均無因自然因素或都市發展社會繁榮而增加土地價值。足證位置中心之挹翠山莊內，土地並無受其他自然因素而增值。而純係私人施以勞力資本，出資興建道路系統、公共設施等增值。依憲法第一百四十三條第三項規定，即不應課徵增值稅。原地方機關不依憲法規定對人民施以勞力資本改良之非自然增值而一併徵收增值稅，違反憲法保障人民財產權益規定，所以不得不請求解釋憲法，以保民權。

再附陳理由退一步言之：

- 1 土地稅法第三十八條及平均地權條例第四十二條第二項規定有「私有荒地或空地經改良利用或建築使用而移轉所有權者，就其應納土地增值稅額減徵百分之廿，土地稅減免規則第二十條第三項「乃因自然之增值不易計算，故設免徵之規定」，但在實際如挹翠山莊出於私人勞力及資本而改良，非自然漲價之空地或荒地，並且經由內政部核准細部計畫案之土地，並經內政部核定實施，在未使用前當然為空地，經投資資本勞力改良利用建築，未獲得減徵，顯見平均地權條例第三十五條、第三十六條及其施行細則第五十三條規定亦侵害人民合法之權益，違反憲法第十五條人民財產權之保障。
- 2 其次稅務機關謂改良土地經費，已依法予以扣除云云，但按諸人民依都市計畫法，自擬細則計畫開發新社區建設事業所付出實際改良經費及勞力，因須自建道路自做公共設施等全部經費，並非如一般空地稍加改良即可使用之情形顯然不同，故投資者施以資本及勞力經費，遠超扣除金額，何況改良土地費用扣抵增值稅總額僅百分之六十計算，並非完全扣

除，民間投入巨大資本及勞力改良土地，除貢獻社會外，尚須獲得合理投資報酬率，按現稅務機關所適用之同業利潤標準，如按一般不動產房屋興建投資報酬率毛利率為百分之四十五，純利率為百分之十五，民間投資資本及勞力改良荒地或空地，其繁重勞心勞力的程度，遠較平地興建房屋為高，即依投資興建房屋純利率百分之十五計算按此部分私人合法之利潤亦為人民應有之權利，但首開法規，對此部分併算土地自然增值，其不合理顯為已見。

- 3 平均地權條例第四十二條第二項及土地稅法第三十八條及土地稅減免規則第二十條第三項之規定，減免百分之廿及投資報酬所得百分之十五，共計百分之三十五，係指自然增值，而依平均地權條例第三十五條、第三十六條及施行細則第五十三條之規定，仍予課徵增值稅，顯係違憲侵害人民應享有憲法第十五條財產權之權利。並附陳之。

按憲法第一百四十三條第三項「土地價值非因施以資本而增加者，應由國家徵收增值稅，歸人民共享之」之規定，政府徵收土地增值稅須以土地之價值，非因施以勞力資本而增加者始得為之。參證前大法官林紀東教授所著：中華民國憲法逐條釋義第四冊二八〇頁第十三行：「本條第三項規定：『土地價值，非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收增值稅，歸人民共享之』。蓋土地增值，由於施以勞力資本而增加者，其增加係由於土地所有人或使用人辛勞之結果，自應由所有人或使用人取得其成果。惟土地增值之增加，往往由於社會之原因者，如因某處交通發達，地價忽然暴漲是。此類土地價值之增加，即非由於土地所有人或使用人之辛勞結果，則彼等自不宜不勞而獲，坐收巨利，宜由國家徵收土地增值稅，將由於社會原因而得之結果，歸人民共享之，以合於正義與公平，且可傍收節制資本之效果。故上述之平均地權條例，有漲價歸公之規定。」及前大法官洪力生教授所著：中華民國憲法新論第五編第一章第三節「土地非因施以勞力資本而增加者，應徵收土地增值稅，歸公眾共享。地價申報以後，土地價值增加的原因有三：一、勞力之施用。二、資本之投入。三、社會環境之改良。由於施用勞力或投入資本，以增加土地價值者，並非不勞而獲之物，故應承認所有人所獲之利益。如由社會環境的改良，而增加土地價值者，則應歸功於社會，其價值為不勞而獲之物，應收歸人民共享。故憲法第一四三條第三項規定：『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。』此即『漲價歸公』之原則，惟為實施便利計，憲法規定乃採漸近方法，即徵收土地增值稅是也。又學者董翔飛所著大學用書中國憲法與政府，「土地價值由於投入勞力或資本而增加者，其增加之價值係由於土地所有人或使用人辛勞之結果，自應由所有人或使用人取得其成果，但若土地價值之增加，並非由於土地所有人之投資，而是由於社會之原因，此增值之結果，則宜由國家徵收其土地增值稅，由人民共享之，此即中山先生所主張之漲價歸公也」。三位權威學者專家，一致認為土地所有人辛勞之結果，自應由所有人取得其成果。又聲請人依內政部核准之開發挹翠山莊細則計畫圖範圍內之所有土地，事實證明，確係聲請人施以勞力資本而增加價值，自應適用上開憲法規定，挹翠山莊全部

範圍內開發之土地，自不應徵收增值稅。而原確定判決所適用之平均地權條例第三十六條第一項及同條例施行細則第五十三條規定併課增值稅之法律，顯然有與首開憲法第一百四十三條第三項牴觸，且有侵害憲法第十五條保障人民財產權權益，依法應屬無效，為此解決法律疑義，必須聲請鈞院解釋，以保民權而弘憲政。

總統最近昭示保護憲法，宏揚憲政，維護憲法之尊嚴，實為中華民國立國之基石，而為全國最高的法律權義保障。敬祈

鈞院及各大法官鄭重依法解釋，以弘憲政而保民權為禱。

附件：

- 一、內政部六二年七月二六日台內地字第五四九八七九號核准挹翠山莊細部計畫開發案文。
- 二、台北市立高級工農職業學校借路公文。
- 三、挹翠山莊社區細則計畫案土地未經資本勞力改良前之狀況照片。
- 四、挹翠山莊社區在私人施以資本勞力公共設施工程進行之照片。
- 五、挹翠山莊施以資本勞力自行負擔全部經費，興建完成道路五條，即台北市祥雲街、景雲街、紫雲街、瑞雲街、青雲街，現況照片。
- 六、挹翠山莊社區施以勞力資本興建房屋完成社區景觀照片。
- 七、台北市自來水事業處公文證明接管捐獻設備文件。
- 八、挹翠山莊社區土地經私人負擔經費供勞力及資本非自然增值，目前地價及未改良鄰地比較詳圖。
- 九、不動產同業利潤標準表。
- 一〇、專家學者原著影本：對憲法第一百四十三條第三項之見解，認為土地非因出於自己的勞力及資本而增加價值者，為自然漲價，地主不勞而獲，自應徵收增值稅，若出於人民自己的勞力及資本而增加價值者，應享有此項成果，不應課徵增值稅。

敬 呈

司 法 院

聲請人 林○文 林○華 林○德
林○林 林○嚴 林○儀

中 華 民 國 柒拾捌 年 貳 月 廿 日

附 件：行政法院判決

六十九年度判字第七七四號

原 告 林○文
林○華
林○德
林○林
林○儀

兼右五人共同 林○嚴

訴訟代理人 被告機關台北市稅捐稽征處

右原告因申請退還土地增值稅事件，不服財政部中華民國六十九年三月十七日（六九）台財訴字第一二九八〇號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事實

緣原告所有坐落台北市松山區三張犁段九七七－二九地號等土地六十五筆，於六十六年七月間分別轉讓與陳鐵夫、姚蘇蓉等人，經被告機關所屬松山分處核課土地增值稅，原告於同年九月二十日繳清全部增值稅後，認為其土地係因自己之勞力、資本使用土地增值，依照憲法第一百四十三條第三項規定之反面解釋，即不應課徵土地增值稅，但松山分處則查明原核課並無錯誤，予以駁回，其退還土地增值稅之申請，原告不服，經向台北市政府及內政部提起訴願，再訴願，亦遭駁回，遂提起行政訴訟，茲摘敘原被告訴辯意旨於次：

原告起訴意旨略謂：按憲法第一百四十三條第三項規定「土地增值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅」，則從法理上解釋，土地價值倘由於人民之勞力、資本而增加者，即不應課征土地增值稅，是憲法明定增值稅之征收，必以土地係基於自然原因而增值時始得征收，證諸平均地權條例第三十五條「．．．自然漲價應徵收土地增值稅．．．」及土地法第一百九十八條「農地因農人施用勞力與資本致地價增漲時，不征收土地增值稅」之規定，益見非自然漲價者不課增值稅，並無任何人口增加因社會經濟繁榮的客觀因素存在其間。查法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法及法律，被告機關明知不應課征增值稅而予課征，縱其依據平均地權條例扣除改良費用抵沖增值稅等規定查定，但此項法律規定，既與憲法第一百四十三條第三項之規定牴觸，自屬違法處分。而系爭土地為山坡地，原告為響應政府開發山坡地之政策，歷經五年規劃，依都市計畫法層請核准私人施以勞力資本投資開發，計斥資億萬元，收購社區對外道路及權利，高價補償社區內之墳墓及樹木青苗，完成柏油道路系統，水土保持及公共設施等，艱辛備嘗，凡此均足證明係出於自己之勞力資本，而使土地增值，並非出於政府之開通馬路，重劃土地，更非出於都市發展，社會繁榮自然漲價，依法不應課徵增值稅。復查原告開發之挹翠山莊，其四週毗鄰土地之公告地價每坪僅在新台幣（下同）數十元至三百元之間，足證挹翠山莊之土地，純因原告施以鉅大之勞力、資本，而增加其價值，依前開憲法規定，不應課征增值稅，其理甚明。茲原告因不得已，先行繳納增值稅，被告機關自應退還原繳之增值稅。又本件如蒙認為有理由而退稅時，原告願一本至誠捐獻政府充作光復之基金等語。

被告機關答辯意旨略謂：查土地因勞力資本加以改良致效用增加，固為土地增值原因之一，惟因此而增值部分，被告機關所屬松山分處已依據平均地權條例第三十六條第二項「土地漲價總數額應減去土地所有權人為改良土地已支付之全部費用」之規定，予以減除，除此而外，尚有社會之原因諸如都市人口之增加、道路之興建、經濟之發展、社會之繁榮，以及土地之特性－不增性、不能移動性等因素，蓋都市人口之增加及土地之不增性致需求增加供給相對減少，則地價上漲乃理所當然，又市郊道路之開拓、增建，致都市向郊區擴張，如以土地之不能移動性，郊區地價乃連年上漲，設如原告之不動產在玉山之顛，縱其投資勞力逾千百倍於斯，亦不能使土地比例增值，蓋社會無此需求故也。再就原告已出售之土地地價而請，

三張犁段三十五－一、九七四－四、九八〇－二七號土地每坪申報現值二千五百元，而同段一〇六〇－二、二、一〇六〇－三、一〇六〇－四號土地每坪僅九〇元，如純因施以勞力資本而增值，則同一範圍內之土地，施以同樣之勞力與資本，理應同樣增值何以地價高低相差幾達三十倍，甚至較原列舉其四週未開發土地之每坪公告現值猶低，當非原告所謂純因施以勞力資本致土地增值之理論所能解釋。至原告所謂其辦理水土保持、道路系統、公共設施等投資億萬，從未依都市計畫法申請補助，政府亦絲毫未予協助一節，查都市計畫法僅有上級對下級建設經費之補助，而無政府對私人經營不動產予以經費補助之規定。復查平均地權條例第三十六條第一、二項規定「土地增值稅之徵收應依照土地漲價總數額計算……」。「前項土地漲價總數額應減去土地所有權人爲改良土地已支付之全部費用」，按原告先後於六五、七、十六及六六、八、六請准工務局以六五、八、五及六六、八、十二北市工建第二七八九九、六六八二五號函核准土地改良費計二九、一八九、一九四元及九、〇九八、〇三三元各在案（工程內容……R C 擋土牆、大力駁坎挖土、填土、道路、水溝、R C 漿砌卵石……），原告移轉上述第一批土地時，已於應課土地增值稅中減除四、七八〇、七二六元，爾後土地移轉當依法繼續減除至全部減除爲止，原告所謂政府絲毫未予協助，顯非實情。末查六十六年二月三日修正公布之平均地權條例第四十三條第二、三項規定「私有荒地或空地經改良利用或建築使用而移轉所有權者，就其應納土地增值稅稅額減徵百分之二十。前項改良利用或建築使用應以經主管機關登記有案者爲限」，自上開規定公布後土地改良部分應予減徵，至公布以前部分，依據法律不溯既往之原則，自不應減徵。原告之土地自六十三年起開始改良，但何者在公布前改良，可者公布後改良，應由當事人舉證申請報，被告機關所屬松山分處雖於六十七年六月三十日以北市稽松乙字第二六九〇三號函通知原告，但迄未據申報，致未能辦理減徵。本件土地增值稅之徵免完全依據平均地權條例之規定，而該條例係源自憲法第一百四十二條所定之基本國策，原告竟指被告機關違憲，顯屬誤解，應請駁回原告之訴等語。

理 由

按平均地權條例第三十六條第一項及第二項規定「土地增值稅之徵收，應依照土地漲價總數額計算，於土地所有權移轉或設定典權時行之」。「前項土地漲價總數額，應減去土地所有權人爲改良土地已支付之全部費用。」，同條例施行細則第五十三條復規定：「依本條例第三十六條第二項規定應減去之費用，包括改良土地費、工程受益費及土地重劃負擔總費用。……依前項規定減去之費用，應由土地所有權於土地增值稅繳納前提出工程受益費繳納收據，工務（建設）機關發給之改良土地費用證明書或地政機關發給之土地重劃負擔總費用證明書」，五件原告所有坐落台北市松山區三張犁段九七七－二九地號等土地六十五筆，於六十六年七月間分別轉讓與陳鐵夫、姚蘇容等人，經被告機關所屬松山分處核課土地增值稅。原告於同年九月二十日繳清全部增值稅後，認爲其土地係因自己之勞力、資力使土地增值，依照憲法第一百四十三條第三項規定之反面解釋，不應課徵土地增值稅，乃申請退還。然查土地增值稅之徵收，依憲法第一百四

十三條第三項規定固以非因施以勞力資本而增加土地價值者始得爲之，惟土地增值之基本因素，不外（一）人口不斷增加，致日益需要土地，以便廣建住宅，解決居住問題，（二）土地所有權人施以勞力資本，改良土地，增高其使用價值，（三）社會及經濟日趨進步繁榮，人民之購買力增加。有此三者於是乃有土地之增值，此觀我國在台灣地區近三十年來人口不斷增加，社會日趨繁榮，經濟更蓬勃發展，房屋需要遂日益迫切，建築業亦隨之欣欣向榮，不獨台北市中心如此，且迅速擴展至台北市郊區，而得以明瞭。故綜合觀察，倘無上述第一、三項基本因素，則任憑土地所有權人如何投入鉅額資金及勞力，台北市郊區，必無今日之繁榮景象，原告竟忽略此項重要因素，而誇張其如何投下勞力及億萬資金，顯屬倒果爲因，蓋必先有第一、三項因素，促使社會大眾對土地之日益需求，而致土地日益增值，始引起原告投資開發土地之意願，從而原告主張其土地係因自己之勞力資金使土地增值，而非自然漲價，依照憲法第一百四十三條規定之反面解釋，即不應課徵土地增值稅云云殊難認爲有理由。至原告施以勞力資本，改良土地，增加其使用價值，固亦爲土地增值原因之一，惟因此而增值部分，經查原告已先後於六五、七、十六及六六、八、六請准工務局六五、八、五及六六、八、十二北市工建第二七八九九、六六八二五號函核准土地改良費計二九、一八九、一九四元九角一分及九、〇九八、〇三三元，並於原告移轉上述第一批土地時，經被告機關所屬松山分處依據平均地權條例第三十六條第二項「土地漲價總數額，應減去土地所有權人爲改良土地已支付之全部費用」之規定，予以減除，由應課土地增值稅中減除四、七八〇、七二六元在案，爾後土地移轉仍將依法繼續減除至全部減除爲止，顯見被告機關已依法予原告協助，自難指摘被告機關有何違誤。又原告所謂其開發之挹翠山莊，其東西南北四週毗鄰之土地，其公告地價每坪僅在數十元至三百元之間，足證挹翠山莊之土地，純因原告施以鉅大之勞力、資本而增加其價值一節，查土地施以勞力、資本，祇是土地增值原因之一，已如上述，自不足以證明其土地之增值，與上述之第一、三項基本因素無關，何況原告已出售之土地，雖同樣施以勞力資本，但其中三張犁段一〇六〇 - 二、一〇六〇 - 三、一〇六〇 - 四號土地，每坪僅九〇元，較諸其四週未開發土地之每坪公告現值三百元或一百五十元者猶低，自非原告所能自圓其說，是原告所謂其土地之增值並非受自然因素之影響，純係施以勞力、資本所致，益見不能成立。原告土地之所以增值，既係受上述三種基本因素之影響，而非單純施以勞力資本所能肇功，被告機關遂於其移轉土地所有權時，徵收土地增值稅，並自土地漲價總數額中減去土地所有權人爲改良土地已支付之全部費用，經核並無違誤或違憲之處，訴願及再訴願決定遞予維持原處分，亦無不合，原告起訴意旨，不能認爲有理由，應予駁回。

據上論結，原告之訴爲無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段判決如主文。

中 華 民 國 六 十 九 年 十 一 月 二 十 一 日
（本聲請書其餘附件略）

參考法條：中華民國憲法 第 15、143 條 (36.01.01)
平均地權條例 第 35、36 條 (83.02.02)