

釋字第 779 號解釋協同意見書

蔡大法官明誠 提出

本號解釋認土地稅法第 39 條第 2 項關於依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，免徵土地增值稅之規定，就非都市土地經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者，未予免徵土地增值稅之部分，與憲法第 7 條保障平等權之意旨不符，相關機關應自本解釋公布之日起 2 年內，依本解釋意旨，檢討修正土地稅法相關規定，並財政部中華民國 90 年 11 月 13 日台財稅字第 0900457200 號函說明二（下稱系爭財政部函）認關於非都市土地地目為道之交通用地，不能適用土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅規定之部分，亦自本解釋公布之日起不再援用。以上見解，可資贊同。惟對於非都市土地地目為道之交通用地免徵土地增值稅與農地得申請不課徵土地增值稅等，仍遺留若干疑義有待釐清，爰提出協同意見書如下：

一、土地增值稅之意義及其存廢論

土地增值稅¹，係指對於不依受益者之勞力費用所生土地增價之課稅。²土地增值稅旨在課徵土地所生之自然（社會）

¹ 土地增值稅，一般又稱為土地增價稅(land value duty or land increment duty; Wertzuwachssteuer)，謂對於土地不依受益者之勞力費用而自然增價所得之稅，故又稱土地增價稅。參照史尚寬，土地法原論，台北：正中書局，1975 年 2 月臺五版，頁 349；焦祖涵，土地法釋論，台北：三民書局，2002 年 8 月增訂 3 版 1 刷，頁 771。

² 有認為所謂土地增價，實際上物體之價值本身並無變動，所生之增價，係土地名義上所增之價格，故實際所行之課稅，非增價值稅乃增價格稅(Preizuwachssteuer)。是與其依土地法稱為土地增值稅，不若名之為土地增價稅。另有謂其係二十世紀之新租稅制度，自其沿革觀之，先起源於地方稅，漸次成為國稅。英德首先採用，漸及於

增值（漲價）部分，以實現憲法第 143 條第 3 項所定「國家徵收土地增值稅，歸人民共享之」之意旨。惟對於土地所有人施以勞力及資本所生改良收益部分（亦即人為增值），則不應課稅，以免降低投資誘因及造成交易之閉鎖現象。³土地法第 144 條規定，土地稅分地價稅及土地增值稅二種。⁴同法第 146 條規定土地稅為地方稅。⁵又依土地法第 176 條規定⁶，於土地所有權移轉時，課徵土地增值稅，照土地增值之實數額計算。⁷另該條規定就土地增值稅課徵時機，亦採定期課徵方式，於平均地權條例則未設此定期課徵之規定，僅設移轉

他國。參照史尚寬，前揭書，頁 349。

³ 參照陳明燦，土地法導論，台北：作者發行，2017 年 9 月 2 版 1 刷，頁 673。

⁴ 在土地法土地稅編中，主要在於如何規定地價及徵收地價稅、土地增值稅、土地改良物稅等加以規範。雖然地價稅、土地改良物稅之課徵，其作用有如財產稅；土地增值稅之課徵，其效果有如所得稅，但土地法就土地稅之規定，並非重在財稅之收入，而是有意以土地稅作為引導土地利用及土地分配之手段之作用。參照廖義男，土地法制度論集，第一講土地法規之體系、法規適用與立法技術，台北：元照，2015 年 1 月初版 1 刷，頁 3。

⁵ 有謂自土地增價稅之沿革言之，增價稅創設之近因，原為應都市發展之財政上緊急需要。故其始，即作為地方稅。且其性質亦多適於地方稅。然本稅稅源所在區域，逐漸擴展，而進入國民經濟之範圍時，亦非無國稅化之可能。例如英國自始即以土地增值稅為國稅。德國亦於 1910 年改為國稅。然於 1913 年停止徵收，復成為地方稅。（參照史尚寬，前揭註 1 書，頁 365。）

⁶ 土地法第 176 條規定

土地增值稅，照土地增值之實數額計算，於土地所有權移轉時，或雖無移轉而屆滿十年時，徵收之。

前項十年期間，自第一次依法規定地價之日起計算。

⁷ 參照溫豐文，土地法，台中：作者發行，2013 年 3 月修訂版，頁 465-466。

土地增值稅之課徵規定。

有關土地增值稅是否應予徵收，雖可從憲法第 143 條第 3 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。」作為憲法依據，及平均地權條例第 51 條明定，依本條例施行漲價歸公之收入，以供育幼、養老、救災、濟貧、衛生、扶助身心障礙等公共福利事業、興辦社會住宅、徵收公共設施保留地、興辦公共設施、促進農業發展、農村建設、推展國民教育及實施平均地權之用。

就土地增值稅存廢而論，學理上有主張廢除者，認土地增值稅實非屬富人稅，因其開徵後，真正負擔人還是購買房地產者，土地增值稅並無平均財富之功能，故主張廢除土地增值稅。基於漲價歸公之理論者，則認為土地之增值並非因為地主努力，是社會貢獻而增加其價值，為不勞而獲。土地增值稅性質上為財產交易所得稅，其係於交易時，扣除取得成本後，就其所得，而加以課稅。然而其實任何一種投資，依此理論，都是不勞而獲，為何其他投資並不課徵增值稅。如依市價徵收地價稅與田賦，稅收不但不會減少，反而會增加，更可以實現催化土地利用之效率目的，對不動產的利用應有正面積極的功能。⁸就上述廢除論，可見土地增值稅之課稅必要性，仍不無推敲之餘地。惟於此擬不予深究其存廢或優劣，茲僅就與本號解釋原因案件有關土地增值稅之減免優惠措施之規定，從憲法及相關法律規定，加以探討其妥當

⁸ 參照謝哲勝，土地法，台北：翰蘆，2011 年 9 月 2 版，頁 421-424。另有關往昔對於土地增值稅之問難及其辯護，參照史尚寬，前揭註 1 書，頁 356-361。

性。

二、從憲法租稅公平原則及法律規定看土地增值稅之減免問題

支配整體租稅法之基本原則，為租稅法律原則（主義）與租稅公平原則（主義）。兩者於近代國家租稅法律制度建構成相互緊密之關聯性。租稅法律原則係對課稅權之行使方法相關原則，為形式的原理；租稅公平原則，主要是關於課稅負擔分配之原則，為實質的原理。⁹本院就前二原則曾作出多號解釋，雖不乏涉及租稅公平原則或實質課稅之公平原則¹⁰者，但有關租稅法律主義（或稱租稅法律(法定)原則）之本院解釋亦為數不少。¹¹

有關土地增值稅減免優惠與租稅公平原則之解釋，如本院釋字第 241 號解釋，認國家因興辦公共事業之需要，得依

⁹ 參照金子宏，租稅法，東京：弘文堂，平成 24 年（2012 年）7 月 15 日 17 版 2 刷，頁 70 以下。其又從憲法保障地方自治，另增自主財政主義作為現行租稅法之基本原則之一。

¹⁰ 如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無牴觸（本院釋字第 420 號、第 460 號、第 496 號、第 519 號、第 597 號、第 625 號及第 700 號等解釋參照）。有將租稅法律主義與實質課稅之公平原則併用者，例如本院釋字第 420 號解釋，涉及租稅事項之法律，其解釋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。（本院釋字第 438 號、第 460 號、第 500 號參照）

¹¹ 涉及憲法第 19 條租稅法律主義者，例如本院釋字第 151 號、第 167 號、第 219 號、第 361 號、第 397 號、第 413 號、第 420 號、第 458 號、第 460 號、第 500 號、第 519 號、第 565 號、第 566 號、第 607 號、第 608 號、第 615 號、第 620 號、第 622 號、第 651 號、第 657 號、第 685 號、第 692 號、第 693 號、第 700 號、第 703 號、第 705 號、第 706 號及第 745 號等解釋。

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。¹²另如本院釋字第 359 號解釋，就國家為達成維持及擴大農場經營規模之目的，對於將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，於農業發展條例第 27 條及土地稅法第 39 條之 2 規定，設有免徵土地增值稅之獎勵，並未予否定。又如本院釋字第 565 號、第 635 號¹³解釋，認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

¹² 當時土地稅法第 39 條第 1 項及平均地權條例第 42 條第 1 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 62 年 9 月 6 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，此租稅優惠規定，即係本於上述意旨。

¹³ 參照本院釋字第 635 號解釋，對於非自行耕作者以農民名義購農業用地應補徵土地增值稅之財政部函釋是否違憲問題，認憲法第 143 條第 3 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 28 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 143 條第 4 項定有明文，是 72 年 8 月 1 日修正公布之農業發展條例第 27 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，78 年 10 月 30 日修正公布之土地稅法第 39 條之 2 第 1 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 143 條第 4 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。

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 7 條規定所不許。由上可見，本院解釋認同在一定條件下¹⁴，容許減徵或免徵土地增值稅，作為租稅之優惠減免或獎勵，而不認為違憲。

有關租稅優惠(Steuervergünstigung)之規範設計，目的在於納稅義務人符合一定法律要件時，得以減輕其租稅負擔或享有租稅利益。學理上，有從稅法規定之收入功能、分配功能、誘導功能(Lenkungsfunktion)及簡化功能等實體規定之功能，認定租稅優惠。有認如形式上有利於納稅義務人之稅法規定，而未具有誘導功能者，並非真正之租稅優惠。又租稅優惠不無隱含缺點存在，原已相當繁雜之租稅法規，因加入租稅優惠規定，更形錯亂。此外，租稅優惠固然為達成政策目的之手段，於制定或訂定有關租稅法規時，仍應符合憲法比例原則之要求，於施行後並應定期檢討有無維持或調整之

¹⁴ 例如有關供神壇使用之建物非自用之財政部函釋是否違憲問題，本院釋字第 460 號解釋認土地稅法第 6 條規定，為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於宗教及合理之自用住宅等所使用之土地，得予適當之減免。雖未就「住宅」之定義有所界定，然法規之適用除須依法條之明文外，尚應受事物本質之內在限制。而依一般觀念，所謂住宅，係指供人日常住居生活作息之用，固定於土地上之建築物；外觀上具備基本生活功能設施，屬於居住者支配管理之空間，具有高度的私密性。財政部 72 年 3 月 14 日台財稅字第 31627 號函謂：建物係供神壇使用，已非土地稅法第九條所稱之自用「住宅」用地，不得依同法第 34 條規定按優惠稅率計課土地增值稅，乃主管機關適用土地稅法第 9 條，就住宅之涵義所為之消極性釋示，符合土地稅法之立法目的且未逾越住宅概念之本質，依首開解釋意旨，與憲法所定租稅法定主義尚無牴觸。

必要。¹⁵

在法律規定方面，就特定土地移轉情形，基於公共利益考量，土地增值稅設有免徵之特別規定，性質上為稅捐債務之免除，依法免除其繳納義務。例如土地稅法第 39 條第 2 項規定。另有關得申請不課徵土地增值稅之情形，性質上有認其係屬租稅債務之遞延，乃為配合土地政策之考量及特定事項之處置而設。亦即於特定情形之土地移轉，納稅義務人得申請不課徵土地增值稅。例如土地稅法第 39 條之 2 有關農業用地在依法作農業使用，移轉於自然人之情形，得申請不課徵土地增值稅。（平均地權條例第 45 條第 1 項及農業發展條例第 37 條第 1 項參照）¹⁶以上可知，有關土地增值稅之減免，立法者仍得制定特別租稅優惠規定，此在學理上有所謂

¹⁵ 參照陳敏，租稅法總論，台北：作者發行，108 年 2 月 1 版，頁 311 以下。租稅優惠具有非追求課稅目的之社會或經濟誘導功能，其係租稅負擔之社會目的規範(steuernlastende Sozialzwecknormen)。有關經濟誘導之租稅優惠 (Wirtschaftslenkende Steuervergünstigungen)，須就平等原則之突破具有正當理由 (Rechtfertigung)。(參照 Tipke/Lang, Steuerrecht, 23.Aufl., Klön: otto schmidt, 2018, §6 Rn.52, § 19 Rn.1f..)學理上，有認為由於租稅優惠係違反所稱量能原則及平等原則，因而其立法者應謹守憲法上比例原則及過當禁止(Übermaßverbot)原則（有稱過度禁止原則；於德國有將之等同於比例原則）、法治國家下之明確性原則等要求，否則即非憲法所容許之制度，或有過於強調租稅優惠之立法裁量權限，未謹守比例原則等情形。參照陳明燦，我國土地稅及其優惠制度之法制分析——兼論司法院大法官相關釋字，載於陳明燦，土地法專題研究，台北：元照，2010 年 8 月 2 版 2 刷，頁 428, 444。

¹⁶ 參照楊松齡，實用土地法精義，台北：五南，2018 年 8 月 18 版 1 刷，頁 526, 542 以下。

永久的減免¹⁷與一時的減免之區分¹⁸。

茲將有關土地增值稅減免優惠相關規定列表如下，以供比較：

減免優惠事項	法律依據	特別規定	附註
自用自宅用地之優惠	土地稅法第 34 條	優惠稅率 10%	
免徵事項	法律依據	特別規定	附註
因土地徵收或土地重劃	土地法第 196 條	因土地徵收或土地重劃，致所有權有移轉時，不徵收土地增值稅。	
農人之自耕地及自住地	土地法第 197 條	農人之自耕地及自住地，於 10 年屆滿無移轉時，不徵收土地增值稅。	
農地	土地法第 198 條	農地因農人施用勞力與資本，致地價增漲時，不徵收土地增值稅。	
因繼承而移轉之土地	土地稅法第 28 條但書、平均地權條例第 36	因繼承而移轉之土地，免徵土地增值稅。	

¹⁷ 所謂永久的減免，除土地稅法、平均地權條例及農業發展條例等特別規定外，在土地法亦有一般性規定。例如公益事業用地得免稅或減稅，依土地法第 192 條規定，供下列各款使用之私有土地，得由財政部會同中央地政機關呈經行政院核准，免稅或減稅：1、學校及其他學術機關用地。2、公園及公共體育場用地。3、農林漁牧試驗場用地。4、森林用地。5、公立醫院用地。6、公共墳場用地。7、其他不以營利為目的之公益事業用地。

¹⁸ 所謂一時的減免，例如因地方發生災難或調劑社會經濟狀況，得由財政部會同中央地政機關呈經行政院核准，就關係區內之土地，於災難或調劑期中，免稅或減稅。（土地法第 193 條參照）

	條第 1 項但書		
各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地	土地稅法第 28 條但書、平均地權條例第 35 條第 1 項但書	各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。	
私人捐贈財團法人使用之土地	土地稅法第 28-1 條、平均地權條例第 35-1 條	私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，免徵土地增值稅。	
被徵收之土地	土地稅法第 39 條第 1 項及第 2 項本文、平均地權條例第 42 條第 1 項、第 2 項	被徵收之土地，免徵其土地增值稅。依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅。	
區段徵收之土地	土地稅法第 39-1 條、平均地權條例第 42-1 條第 1 項、第 2 項前段	區段徵收之土地，以現金補償其地價者，依前條第一項規定，免徵其土地增值稅。	
不課徵事項	法律依據	特別規定	附註
土地為信託財產	土地稅法第 28-3 條	土地為信託財產者，於第 28-3 條各款信託關係人間移轉所有權，不課徵土地增值稅。	
更新地區內之土地為信託財產	都市更新條例第 68 條	該信託土地，因信託關係而於委託人與受託人間移轉所有權者，不課徵土地增值稅。	

得申請不課徵事項	法律依據	特別規定	附註
配偶相互贈與之土地	土地稅法第 28-2 條	配偶相互贈與之土地，得申請不課徵土地增值稅。	平均地權條例第 35-2 條前段，配偶相互贈與之土地，不課徵土地增值稅。
農業用地移轉	土地稅法第 39-2 條	作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。	
減徵事項	法律依據	特別規定	附註
長期持有土地之減徵	土地稅法第 33 條第 6, 7, 8 項	<p>持有土地年限超過 20 年以上者，就其土地增值稅超過第 1 項最低稅率部分減徵 20%。</p> <p>持有土地年限超過 30 年以上者，就其土地增值稅超過第 1 項最低稅率部分減徵 30%。</p> <p>持有土地年限超過 40 年以上者，就其土地增值稅超過第 1 項最低稅率部分減徵 40%。</p>	
重劃後第一次移轉之土地	土地稅法第 39 條第 4 項	經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，其土地增值稅減徵 40%。	

因有關土地法規為數甚多¹⁹，以上表列僅就土地增值稅免徵、不課徵、得申請不課徵與減徵之土地稅優惠措施相關規定而言，除土地法規定外，其他係屬土地稅法、平均地權條例等之特別規定²⁰。由上可見，土地稅之優惠措施，已有不少規定。除前所述，學理上有主張廢除土地增值稅者，另就上述個別租稅優惠規定是否符合經濟、社會或文化政策之租稅誘導功能之要求而言，仍有待立法政策及學理上再進一步探討之必要。

三、本號解釋之意義及其立論依據

本號解釋係針對法律就特定事項設有明文之免徵土地增值稅租稅優惠特別規定，其他類似事項未予以租稅優惠時，得否認為其係不具正當理由之差別待遇，有違背租稅公平原則，不符合憲法平等原則之要求。就此問題予以憲法解釋，正是本號解釋之意義所在。

本號解釋與本院釋字第 286 號解釋意旨相似，認憲法第 143 條第 3 項規定旨在實施土地自然漲價歸公政策。²¹另本號

¹⁹ 以我國土地相關法律之現況而言，不僅數量繁多，規範事項之範圍廣泛，立法目的多樣化，且主管機關亦甚為眾多。陳立夫，土地法研究，一、土地法總點檢，台北：新學林，2007 年 8 月 1 版 1 刷，頁 28。

²⁰ 如未有特別規定時，是否得適用土地法第 194 條「因保留征收或依法律限制不能使用之土地，概應免稅。但在保留征收期內，仍能為原來之使用者，不在此限。」實務上有認為依中央法規標準法第 16 條規定，前述有關土地稅法第 39 條及第 39 條之 2 等係屬特別規定，優先適用。亦即土地法第 194 條係屬普通法規定，如有特別法規定，應優先適用。參照最高法院 97 年度判字第 705 號判決；陳清秀，稅法各論（下），台北：元照，2018 年 1 月初版 1 刷，頁 202 以下。

²¹ 從本院有關課徵土地增值稅之解釋觀之，如本院釋字第 180 號解

解釋參照本院釋字第 745 號解釋，認關於土地增值稅之課徵、不課徵及免徵要件，土地稅法第 4 章第 28 條至第 39 條之 3 依土地種類及性質之不同，分別設有不同之規定。其分類及差別待遇，立法者就此所作決定，仍應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合理關聯，始符合租稅公平原則，從而不違反憲法第 7 條平等權保障之意旨。又參照本院釋字第 745 號解釋，採低密度審查。惟細譯該解釋係針對綜合所得稅之爭議，反觀本號解釋係涉及土地稅性質之土地增值稅之優惠減免問題，宜參考本院有關租稅公平原則及憲法平等原則之前述其他解釋，而非參照本院釋字第 745 號解釋。此外，本原因案件主要涉及 86 年 5 月 21 日增訂之土地稅法第 39 條第 2 項規定（下稱系爭規定），依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用同條第 1 項規定，免徵土地增值稅。系爭規定僅限於都市計畫地區經依法指定之公共設施保留地（尚未被徵收前之移轉），作為免徵土地增值稅之客體，而不包括非都市土地經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者，本號解釋基於本原因案件之兩筆土地（416 地號與 417 地號）相鄰，卻因被劃為公路（南 122 區道）²²，導致其交易機會減少及財產價值之貶抑，

釋，認土地增值稅應依照土地自然漲價總數額計算，向獲得其利益者徵收，始符合漲價歸公之基本國策及租稅公平之原則。本院釋字第 190 號及第 196 號等解釋，仍持續依本院大法官會議釋字第 180 號解釋意旨，認有關土地增值稅之徵收，應於其後有法定徵收原因時，向獲得該項利益者徵收，始合於租稅公平之原則，且對於土地漲價總數額之計算，亦應符合公平合理之要求。

²² 聲請人向臺南市善化區公所申請農業用地作農業使用證明，該公所以 416 地號土地（下稱系爭土地）南側約 50 平方公尺種植白甘蔗，北側約 422 平方公尺供作南 122 線道路使用，非屬農業用地作農業使用為由，未發給聲請人系爭土地之「農業用地作農業使用證

故認其形成可免徵之都市土地經依法指定之公共設施保留地與不得免徵之非都市土地之交通用地二者間之無正當理由差別待遇。由此可見，本號解釋就租稅優惠之立法，非全委由立法者自由形成，如此以有無正當理由差別待遇觀點，檢視租稅優惠之措施及規定是否符合憲法保障平等原則及租稅公平原則，值得肯認。

另雖有謂此恐造成相關土地增值稅之減收，但如前所述，土地增值稅是否免徵及其範圍，仍應符合租稅公平及憲法保障平等原則或平等權之精神。至於其免徵範圍如過於廣泛，則可能有違反憲法第 143 條第 3 項實施土地自然漲價歸公基本國策之疑慮。惟如有不足以彌補被徵收土地所有人蒙受損失之情形，立法者制定法律規定准許免徵或得申請不課徵土地增值稅²³，反而對於受規範者較為公允。

四、有關地價補償損失與免徵土地增值稅之檢討修正問題

就徵收補償而言，因被徵收土地，既依法補償，自應符合徵收與補償結合條款(Junktinklausel)之憲法要求。²⁴此補償

明」，致聲請人不能依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定申請不課徵土地增值稅。臺南市政府稅務局以系爭土地部分面積雖現供作道路使用，惟其屬非都市土地之交通用地，並非依都市計畫法指定之公共設施保留地，不符土地稅法第 39 條第 2 項有關免徵土地增值稅之要件，乃按一般用地稅率核定土地增值稅計新臺幣 20 萬 727 元。由以上事實可知，本件原係以農業用地作農業使用申請不課徵土地增值稅，但稅務局認其係非都市土地之交通用地，並非依都市計畫法指定之公共設施保留地。

²³ 參照立法院公報第 82 卷第 4 期，第 201 頁至第 202 頁立法委員提案說明及本號解釋理由。

²⁴ 土地徵收相當補償問題，本院釋字第 579 號解釋認人民之財產權應予保障，憲法第 15 條定有明文。國家因公用或其他公益目的之必要，得依法徵收人民之財產，對被徵收財產之權利人而言，係為公

結合(Entschädigung-Junktim)，對於立法者具有警告及公示功能(Warn- und Offenbarungsfunktion)，促其於補償計算時，規範事實是否符法定徵收要件，並使政府估算公庫可能負擔之補償費額，並僅係以公共福祉為目的之徵收，始為合法（即所謂公共福祉條款；Allgemeinwohlklausel）。²⁵憲法明定徵收與補償結合條款之國家，例如德國基本法第 14 條第 3 項規定之徵收及其補償，即採此原則。²⁶至於補償是否足以彌補土地所有人之損失，恐陷於仁智之見，或因土地被徵收人之主觀感受不同而有所差異。換言之，徵收補償，理想上應如學理上有認為完全補償被徵收人之損失，實際上往往事與願違。實務上有認為按國家因公益需要，為興辦公共事業徵收私有土地及一併徵收地上改良物，所應給予之補償，參酌本院釋字第 400 號、第 409 號、第 425 號及第 440 號解釋所謂相當補償，係指主管機關參酌徵收當時之社會狀況，依公平算定基礎所計算出支合理金額。此合理金額非即為完全補償，亦即未必與被徵收土地之市場價格一致。²⁷至學理上就

共利益所受之特別犧牲，國家應給予合理之補償，且補償與損失必須相當。國家依法徵收土地時，對該土地之所有權人及該土地之其他財產權人就因徵收被剝奪之所有權及其他財產權，均應予以合理補償，惟其補償方式，立法機關有一定之自由形成空間。

²⁵ 參照 Sodan, Grundgesetz, 4.Aufl., München: Beck, 2018, Art. 14 Rn.40.

²⁶ 參照 Papier/Shirvani, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz-Kommentar, 86. EL Januar 2019-beck-online, GG Art.14 Rn.670.

²⁷ 參照最高行政法院 96 年度判字第 765 號判決；最高行政法院 96 年度判字第 1101 號判決；最高行政法院 96 年度判字第 1102 號判決；最高行政法院 96 年度判字第 1349 號判決。類似見解，例如最高行政法院 96 年度判字第 267 號判決；最高行政法院 96 年度判字第 1543 號判決。另如最高行政法院 94 年度判字第 1209 號判決，查國家因舉辦公共事業之需要，依法定程序剝奪人民之財產權，究應給予何種程度之損失補償，我國憲法本身並未明定，惟參酌司法院釋

徵收補償方式，則有所謂完全補償、公平補償、相當補償或合理補償等說法，作為補償被徵收土地或建築改良物等之損失。以上可知，法院實務上與學理上就徵收補償之說法，不盡一致。

於本號解釋理由中，認土地徵收條例於 101 年 1 月 4 日修正公布，第 30 條第 1 項已規定：「被徵收之土地，應按照徵收當期之市價補償其地價。在都市計畫區內之公共設施保留地，應按毗鄰非公共設施保留地之平均市價補償其地價。」是被徵收土地之補償地價是否已足以彌補土地所有人之損失，以及是否仍有免徵土地增值稅之必要，相關機關於依本解釋意旨檢討修正土地稅法相關規定時，允宜納入考量。惟因有關地價補償是否足以彌補土地被徵收人之損失，學理上及實務上採何種補償方式及其如何計算，未盡有定論，故本號解釋要求相關機關宜予考量檢討修正之事項，仍有不甚明確之疑慮。換言之，土地增值稅是否免徵或得申請不課徵，如基於法院實務上相當補償之見解，且其是否免徵或得申請不課徵土地增值稅，仍繫於相關機關得予裁量之地價補償金額是否足以彌補，藉以判斷其是否有免徵或不課徵之必要時，則可能導致免徵或不課徵事由之判定基準或要件，陷於不確定性之狀態。再者，縱使係基於土地徵收條例規定，按照徵收當期之市價或平均市價補償其地價，亦不盡然皆得滿足土地被徵收人所欲達到補償之要求，而彌補其損失。上述

字第 425 號、第 440 號以及第 516 號等解釋意旨以觀，係採「相當補償原則」，而非「全額填補原則」。而何種補償始謂相當，自宜以考慮權利人受到逾越權利所負一般社會義務所受損害程度，客觀公平判斷之。另參照葉百修，土地徵收法，台北：作者發行，105 年 6 月初版，頁 245-247 及相關引述見解。

檢討修正部分，看似具體之呼籲。惟細究其文義，究竟要立法者或相關機關如何具體檢討修正徵收補償是否足以彌補被徵收土地之損失，並如何將之作為租稅優惠之要件，不無疑義。故此一呼籲是否可行，頗值得懷疑。

五、關於公路法所稱公路非屬農業用地範疇函釋之合憲問題

聲請人就系爭 416 地號之土地，原欲以農業用地及農路而申請不課徵土地增值稅，因聲請人未能檢附系爭 416 地號土地之農業用地作農業使用證明，為主管機關所拒絕，行政院農業委員會 90 年 2 月 2 日（90）農企字第 900102896 號函說明二（下稱系爭農委會函）為原因案件確定終局判決所引用。惟本號解釋之立論，非以土地稅法第 39 條之 2 有關農業用地及農路之得申請不課徵為出發點，而係就系爭規定及系爭財政部函所涉及之得否免徵土地增值稅之爭議。本號解釋認關於認公路法之公路非屬農業用地範疇，無農業發展條例第 37 條第 1 項不課徵土地增值稅之適用部分，係農委會基於主管機關地位，於其法定職權範圍內，就「供與農業經營不可分離之農路」之要件，依一般法律解釋方法，闡釋農業發展條例第 37 條有關不課徵土地增值稅規定之農業用地範圍，與憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則尚無牴觸。惟本號解釋就農路與公路得否不課徵土地增值稅之合憲性爭議，明確肯認系爭農委會函有關公路與農路區別及是否不課徵土地增值稅之解釋，實無必要；且其涉及農業發展條例有關供與農業經營不可分離之農路與公路法所定公路之區分，亦屬於認事用法問題。嚴格言之，因本號解釋非以農業用地及農路為立論基礎，就系爭農委會函合憲性之論斷，不宜再作為本號解釋之「旁論」，而宜留給未來有法律解釋及

適用之彈性空間。且土地增值稅之優惠減免之措施，具有社會、經濟或文化政策之誘導功能，須由立法者或相關機關就個別租稅優惠立法政策及規定，探究其租稅優惠減免有無差別待遇之正當理由。是本號解釋就公路法所稱公路涉及土地稅法第 39 條之 2 規定與農業發展條例有關農業用地及農路間如將來發生爭議時，尤其是毗鄰農業用地旁之公路，未預留得否准許其得申請不課徵土地增值稅之解釋空間，而逕予直接肯定系爭農委會函合憲，恐有喪失其未來法律解釋及適用彈性之疑慮，故此部分解釋之必要性，頗值得商榷。