

司法院釋字第七七九號解釋

【非都市土地之交通用地土地增值稅徵免案】

中華民國108年7月5日

院台大二字第1080018423號

解 釋 文

土地稅法第 39 條第 2 項關於免徵土地增值稅之規定，僅就依都市計畫法指定之公共設施保留地，免徵其土地增值稅；至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，則不予免徵土地增值稅，於此範圍內，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。

財政部中華民國 90 年 11 月 13 日台財稅字第 0900457200 號函關於非都市土地地目為道之交通用地，無土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅規定之適用部分，應自本解釋公布之日起不再援用。

行政院農業委員會 90 年 2 月 2 日（90）農企字第 900102896 號函關於公路法之公路非屬農業用地範圍，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，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。

解釋理由書

聲請人蘇嘉宏於 102 年 5 月 16 日與訴外人訂立買賣契約，出售其所有坐落臺南市善化區之土地（下稱系爭土地），並於 102 年 5 月 17 日向臺南市政府稅務局以網路申報土地移轉現值；而系爭土地為特定農業區交通用地，雖經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，惟該公所以系爭土地南側約 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（下稱系爭規定）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，聲請人不服，循序申請復查、訴願均遭駁回。嗣聲請人提起行政訴訟，經臺灣臺南地方法院 102 年度簡字第 79 號行政訴訟判決駁回，復提起上訴，經高雄高等行政法院 103 年度簡上字第 23 號判決（下稱確定終局判決）以上訴無理由駁回確定。

聲請人認確定終局判決所適用之系爭規定、財政部 90 年 11 月 13 日台財稅字第 0900457200 號函說明二（下稱系爭函一）及行政院農業委員會（下稱農委會）90 年 2 月 2 日（90）農企字第 900102896 號函說明二（下稱系爭函二），有牴觸憲法第 7 條、第 19 條及第 23 條之疑義，向本院聲請解釋憲法，核與司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所定要件相符，爰予受理，作成本解釋，理由如下：一、系爭規定關於免徵土地增值稅之規定，與憲法第 7 條保障平等權之意旨有違

憲法第 7 條規定平等原則，旨在防止立法者恣意對人民為不合理之差別待遇。如對相同事物，為無正當理由之差別待遇，即與憲法第 7 條之平等原則有違（本院釋字第 687 號解釋參照）。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第 682 號、第 694 號、第 701 號及第 760 號解釋參照）。

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，涉及國家財政收入之整體規畫及預估，固較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定。惟其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（本院釋字第 745 號解釋參照）。

土地稅法第 28 條本文規定：「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。」同法第 39 條第 1 項規定：「被徵收之土地，免徵其土地增值稅。」該法於 86 年 5 月 21 日修正公布，並增訂系爭規定：「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，準用前項規定，免徵土地增值稅。但經變更為非公共設施保留地後再移轉時，以該土地第一次免徵土地增值稅前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」其免徵土地增值稅之客體，以都市計畫地區經依法指定之公共設施保留地為限，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，遂形成二者間之差別待遇。

查系爭規定之所以僅就公共設施保留地（而未及於其他土地）免徵土地增值稅，其立法理由係考量土地倘經指定為公共設施保留地，其財產價值即大減，嚴重影響土地所有人之權益；因政府財政困難，土地經指定為公共設施保留地後，至被徵收之期間常延宕多年，其土地流動性受限，於政府徵收前土地並無市場增值，以致影響市場交易機會及價值，若交易時仍規定須繳納土地增值稅，有違最後於徵收土地時免繳之原意；公共設施保留地交易時，通常依公告現值徵收土地增值稅，而公告現值繫諸政府政策，未必反映市場價值，如據以徵收土地增值稅，既不合理，且不符社會公平正義原則；就同一公共設施保留地，徵收時之土地所有人無須繳納土地增值稅，而徵收前交易之土地所有人卻須繳納土地增值稅，亦有失公平（立法院公報第 86 卷第 15 期，第 83 頁至第 85 頁立法委員提案說明參照）。是系爭規定係為彌補都市土地經指定為公共設施保留地所造成之不利益，而予免徵土地增值稅之優惠，以追求公平。核其目的，尚屬正當。

依現行法制，都市土地以都市計畫法為主要管制法令，非都市土地則以區域計畫法、土地法及非都市土地使用管制規則等為主要管制

法令，形成兩套土地管制體系，然都市土地與非都市土地所受管制程度亦有類似者。關於非都市土地，依區域計畫法等相關法令規定，其使用受管制，經劃定使用分區並編定使用地類別者，應依其容許使用之項目及許可使用細目使用（非都市土地使用管制規則第 6 條參照）。非都市土地如經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者（區域計畫法施行細則第 12 條及第 13 條參照），其使用受限制，流動性、市場交易機會及價值，因政府之政策及法令而受不利影響之情形，與依都市計畫法指定之公共設施保留地受不利影響者相當。尤有甚者，非都市土地若實際已成為公路，亦即供作公共設施使用，其流動性、市場交易機會及價值所受不利影響更加嚴重。此類非都市土地，性質與依都市計畫法指定之公共設施保留地相似，在土地增值稅之徵免上，理應等同處理，俾符合租稅公平原則及憲法第 7 條保障平等權之意旨。然系爭規定僅就依都市計畫法指定之公共設施保留地，免徵其土地增值稅，而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，則不在免徵土地增值稅範圍內。衡諸上述，其差別待遇顯不合理，且相關機關對此等差別待遇並無合理之說明，是於此範圍內，系爭規定之差別待遇手段與其目的之達成間欠缺合理關聯，而與憲法第 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，依本解釋之意旨，檢討修正土地稅法相關規定。

二、系爭函一相關部分不再援用

系爭函一稱：「土地稅法第 39 條第 1 項『被徵收之土地，免徵其土地增值稅』及同條第 2 項前段『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』之規定，其立法意旨係公共設施保留地被徵收時既可免徵土地增值稅，徵收前之移轉亦應免稅，以維租稅公平。是以，適用該條文第 2 項免徵土地增值稅之土地，必須符合『係依都市計畫法指定之公共設施保留地，且該公共設施保留地將由政府以徵收方式取得』之要件。非都市土地地目為道之交通用地，非屬依都市計畫法指定之公共設施保留地，於

土地所有權移轉時，自無上揭法條免稅規定之適用。」認非都市土地，即使地目為「道」之交通用地，因非屬依都市計畫法指定之公共設施保留地，亦不能依系爭規定免徵土地增值稅，僅係闡釋系爭規定之意旨，而系爭規定於上開範圍內既與憲法第 7 條保障平等權之意旨有違，已如前述，是系爭函一之上開部分，應自本解釋公布之日起不再援用。

另按憲法第 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。」旨在實施土地自然漲價歸公政策（本院釋字第 286 號解釋參照）。依其意旨，土地凡有自然漲價者，即應一律課徵土地增值稅。惟 83 年 1 月 7 日修正公布土地稅法第 39 條第 1 項規定：「被徵收之土地，免徵其土地增值稅。」其立法理由，係考量土地公告現值遠較土地市價為低，縱依當時規定被徵收之土地可依公告現值加四成補償，並減徵土地增值稅，仍不足以彌補被徵收土地所有人蒙受之損失，故修正為免徵土地增值稅（立法院公報第 82 卷第 4 期，第 201 頁及第 202 頁立法委員提案說明參照）。然土地徵收條例於 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。併予敘明。

三、系爭函二與憲法第 19 條及第 23 條規定尚無抵觸

憲法第 19 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。主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定，本於法定職權予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違

(本院釋字第 607 號、第 635 號、第 674 號、第 685 號及第 693 號解釋參照)。

土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定：「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」農業發展條例第 37 條第 1 項規定：「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。」二者內容相同。查農業發展條例上開農業用地不課徵土地增值稅規定之立法目的，在於增進農民福利，便利農民取得農地，落實農地農用政策（立法院公報第 88 卷第 59 期，第 261 頁及第 266 頁參照）。至土地稅法關於農業用地不課徵土地增值稅之上開規定，則為農業發展條例之配套規定，旨在配合國家之農業發展政策（立法院公報第 89 卷第 3 期，第 125 頁、第 126 頁及第 88 卷第 59 期，第 266 頁參照），是就土地稅法第 39 條之 2 第 1 項之解釋與適用，自應與農業發展條例第 37 條第 1 項一致。

系爭函二稱：「查農業發展條例第 3 條第 1 項第 10 款（按：92 年 2 月 7 日修正為第 3 條第 10 款，內容相同）『農業用地：指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內，依法供下列使用之土地：（一）供農作、森林……。（二）供與農業經營不可分離之農舍、……。、「農路」、灌溉、排水及其他農用之土地。（三）農民團體……。』又同條例施行細則第 2 條第 1 項『本條例第 3 條第 1 項第 10 款所稱依法供該款第 1 目至第 3 目使用之農業用地，其法律依據及範圍如下：一、本條例……。二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內編定之林業用地、養殖用地、……及「供農路使用之道地目土地」（按：94 年 6 月 10 日該項條次改列為第 2 條，內容修正為「供農路使用之土地」），或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。……。』準此規定，『與農業經營不可分離、供農路使用之道地目土地』應即符合農業用地定義之要件；至其用地編定類別似不在限制之列。是以非都市土地『供農路使用之道地目土地』雖依法編定為『交通用地』，仍應屬農業用地之範圍，而有農業發展條例第 37 條及第 38 條之適用。惟依公路法

所定義之公路，包括國道、省道、縣道、鄉道及專用公路，則仍不在適用之列。」係農委會就農業發展條例相關規定所為之釋示。查其援引之 92 年 2 月 7 日修正前農業發展條例第 3 條第 1 項第 10 款關於農業用地之定義規定、同條例施行細則第 2 條第 1 項關於農業用地之法律依據及範圍規定，於土地稅法第 10 條第 1 項及同法施行細則第 57 條分別有相同之規定。

系爭函二關於公路法之公路非屬農業用地範圍，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，就前開「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，既有農業發展條例第 3 條第 10 款第 2 目及同條例施行細則第 2 條（與土地稅法第 10 條第 1 項及同法施行細則第 57 條規定內容同）之依據，復符合農業發展條例第 37 條第 1 項（與土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定內容同）之立法意旨，且有助於釐清適用上可能疑義，供稅捐稽徵機關參酌，並無增加法律所未規定之租稅義務，亦未減少法律所規定之租稅優惠，核與憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則尚無牴觸。

大法官會議主席 大法官 許宗力

大法官	蔡烱燉	陳碧玉	黃璽君	羅昌發
	湯德宗	黃虹霞	吳陳鐸	蔡明誠
	林俊益	許志雄	張瓊文	黃瑞明
	詹森林	黃昭元		

協同意見書

羅昌發大法官 提出

本件涉及土地稅法第 39 條第 2 項（下稱系爭規定）僅就「依都市計畫法指定之公共設施保留地」，免徵其土地增值稅；而「非都市土地經編定為交通用地，且已依法核定為公共設施用地者」，則不予

免徵土地增值稅，是否違憲之問題。

多數意見認為，系爭規定就「依都市計畫法指定之公共設施保留地」及「非都市土地經編定為交通用地，且已依法核定為公共設施用地者」之間設有差別待遇，前者免稅，而類似情形之後者，則不免稅，於此範圍內，與憲法第7條保障平等權之意旨不符。本席敬表同意。由於本件牽涉系爭規定租稅減免之性質及「差別待遇目的」之認定等問題，有其特殊性，爰提出本意見書，補充闡釋如下：

一、系爭規定租稅減免之性質及本院介入之空間

（一）作為政策工具的租稅措施：按租稅措施常為政府作為達成經濟政策（例如為獎勵投資或為促進產業升級）或社會政策（例如對不勞而獲之所得加重課稅，以達所得重分配效果；或對偏鄉或貧困地區人民減免稅捐，以鼓勵或促進其發展）的「政策工具」。作為社會政策工具的租稅措施，與本件爭議無關，於此不予論述。

為達成經濟政策所採取的租稅措施，多以稅捐減免的形式出現；其所形成的租稅優惠，如屬對個人所為之優惠，並無國際規範；如屬對製造業所為之優惠，在國際上則受有相當之約制；例如世界貿易組織的補貼及平衡措施協定（Agreement on Subsidies and Countervailing Measures），對於國家透過租稅減免所形成對製造業之產業補貼，即多所限制。

由國內租稅政策角度而言，此種租稅優惠自應避免濫用，以免侵蝕稅基，並影響公平性。由憲法角度而言，國家是否採行租稅優惠措施，以達成經濟政策目的，原則上應由立法者衡酌國家財政狀況與國內外經濟情勢，作成立法裁量；未受租稅優惠者，原則上無法基於平等原則，主張其他產業既然有「產業別」的租稅優惠，自己也應享有相同的「產業別」的租稅優惠。憲法第7條的平等權規定，於此種情形，應以寬鬆之標準予以審查；除非排除特定產業或廠商之目的係在針對特定產業或廠商施加不利益，而恣意將之排除於優惠之外，否則

原則上應不違反該條之規定。本院就此種租稅措施，介入之空間有限。

(二) 作為彌補人民損失或消除有失「衡平」現象之機制的租稅減免措施：本件所涉及者，屬此種租稅措施。

土地稅法第 39 條第 1 項規定：「被徵收之土地，免徵其土地增值稅。」以及系爭規定：「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，準用前項規定，免徵土地增值稅。……」即屬為「補償地主因其土地遭徵收或遭劃定為公共設施保留地造成損失」，所為消除有失「衡平」現象而採行之租稅優惠措施。故多數意見引用立法資料謂，立法委員於提案時：「係考量土地倘經指定為公共設施保留地，其財產價值即大減，嚴重影響土地所有人之權益；因政府財政困難，土地經指定為公共設施保留地後，至被徵收之期間常延宕多年，其土地流動性受限，於政府徵收前土地並無市場增值，以致影響市場交易機會及價值，若交易時仍規定須繳納土地增值稅，有違最後於徵收土地時免繳之原意；公共設施保留地交易時，通常依公告現值徵收土地增值稅，而公告現值繫諸政府政策，並非反映市場價值，如據以徵收土地徵值稅，既不合理，且不符社會公平正義原則；就同一公共設施保留地，徵收時之土地所有人無須繳納土地增值稅，而徵收前交易之土地所有人卻須繳納土地增值稅，亦有失公平」(本號解釋理由書第 7 段)。

本席認為，就作為彌補人民損失或消除有失「衡平」現象之機制所採行之租稅減免措施，應得以憲法量能課稅原則予以檢視其必要性或正當性。

二、系爭規定租稅減免以憲法量能課稅原則檢視

(一) 本席於本院釋字第 693 號及第 745 號解釋所提意見書中曾謂：

「積極方面，量能課稅應作為『人民之稅捐負擔』與『人民之所得或其經濟上之收益』是否具備合理關聯之衡量基礎」；「蓋國家在整體上究竟應設有何種負擔之稅捐，固屬負責財政之政府部門與立法者應共同規劃與決定之事項……，然人民之稅捐

負擔，應盡可能貼近人民真實之所得或真實之經濟上收益（淨收益）。」「消極方面，量能課稅作為差別待遇之合理基礎」；蓋量能課稅原則之「主要意旨在於稅捐之繳納義務及其內容，係將納稅義務人的『經濟能力』（economic strength）或『相對的經濟福祉』（comparative economic well-being）納入考量。亦即，允許國家在適當情形下，使『經濟能力』較強或『相對經濟福祉』較高者負擔較高比例或較高程度的納稅義務。此種差別之稅負，在適當情形下，應不至於侵害人民之平等權。」

（二）就本件而言，由於「私有土地遭國家徵收或遭國家劃定為公共設施保留地」以及「非都市土地經編定為交通用地，且已依法核定為公共設施用地者」，相較於「未受徵收且未遭國家劃定為公共設施保留地之所有人」及「非都市土地未經編定為交通用地者」而言，其土地利用價值顯然較低，相對之經濟福祉顯然較為不利；其「直接因土地之增值而產生的支付土地增值稅能力」，相較於可依自由市場交易的土地所有人「直接因土地之增值而產生的支付土地增值稅能力」，自然較弱；故由量能課稅之原則而言，對「土地遭國家徵收或遭國家劃定為公共設施保留地之所有人」以及「非都市土地經編定為交通用地，且已依法核定為公共設施用地者」適當的予以減免稅捐，有其正當性，且減免稅捐之結果，始較能貼近人民真實之所得或真實之經濟上收益，並較符合量能課稅之精神。

（三）多數意見認為，土地增值稅「旨在實施土地自然漲價歸公政策……。依其意旨，土地凡有自然漲價者，即應一律課徵土地增值稅。惟 83 年 1 月 7 日修正公布土地稅法第 39 條第 1 項規定：『被徵收之土地，免徵其土地增值稅。』其立法理由，係考量土地公告現值遠較土地市價為低，縱依當時規定被徵收之土地可依公告現值加四成補償，並減徵土地增值稅，仍不足以彌補被徵收土地所有人蒙受之損失，故修正為免徵土地增值

稅……。然土地徵收條例於 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。」（見本號解釋理由書第 11 段）其論述固非無見，惟即使現行法律已規定對被徵收土地，應按毗鄰非公共設施保留地之平均市價補償其地價，然對土地所有人而言，主觀上永遠不如自己保有土地而能自由運用之價值；客觀上亦永遠不可能完全彌補土地遭強制徵收所造成之直接與間接之經濟上損失。「按毗鄰非公共設施保留地之平均市價補償其地價」既然仍無法彌補真實之損失，立法者將來在重新檢視對此類土地是否繼續免徵土地增值稅時，仍應考量土地遭徵收或遭國家劃定為公共設施保留地或遭劃定為非都市之交通用地之所有人，因其土地利用價值降低，所造成其「相對之經濟福祉」顯然較為不利之情形，而避免完全將免稅之利益刪除（例如仍給予適當「減稅」），俾符合憲法量能課稅之精神。

三、系爭規定租稅減免以憲法平等原則檢視所涉及「差別待遇之目的」如何認定之問題

- （一）「平等原則」之檢視方法：多數意見就本件採寬鬆之審查標準，認為涉及國家財政收入之整體規畫及預估之分類及差別待遇，固較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定，惟其「差別待遇之決定仍應有正當目的」，且其分類與「差別待遇目的」之達成間應具有合理關聯；而本件「差別待遇之目的」尚屬正當；非都市土地如經編定為交通用地，因政府之政策及法令而受不利影響之情形，與依都市計畫法指定之公共設施保留地受不利影響者相當，土地增值稅之

徵免上，理應等同處理，然系爭規定未就「非都市土地經編定為交通用地，且已依法核定為公共設施用地者」，免徵土地增值稅，其差別待遇顯不合理（見本號解釋理由書第5段、第7段及第8段）。其見解固非無據，且本席亦同意其結論；然其所認定之「差別待遇之目的」，似有斟酌餘地。

- （二）「對都市計畫法指定之公共設施保留地『給予免徵土地增值稅』之目的」與「對非都市土地如經編定為交通用地，且已依法核定為公共設施用地『不給予免徵土地增值稅』之目的」，概念上並不相同。多數意見認為，系爭規定之所以僅就公共設施保留地（而未及於其他土地）免徵土地增值稅，係考量土地一經指定為公共設施保留地，其財產價值即大減，嚴重影響土地所有人之權益；「是系爭規定係為彌補都市土地經指定為公共設施保留地所造成之不利益，而予免徵土地增值稅之優惠，以追求公平」。多數意見因而認為，其目的尚屬正當（見本號解釋理由書第7段）。是多數意見所稱之目的正當，顯係就「對都市計畫法指定之公共設施保留地『給予免徵土地增值稅』之目的」所為之論述。然本件情形既然係在審查「對非都市土地如經編定為交通用地，且已依法核定為公共設施用地者」，『不給予免徵土地增值稅』是否違憲，自應就「對非都市土地如經編定為交通用地，且已依法核定為公共設施用地『不給予免徵土地增值稅』（即差別待遇）之目的」是否正當，而為論述。

然本件審查之困境在於，立法者在制定系爭規定時，只有說明其「對都市計畫法指定之公共設施保留地給予免徵土地增值稅」之目的所在；系爭規定之目的根本不在歧視「非都市土地如經編定為交通用地，且已依法核定為公共設施用地者」，自然也不會說明為何會歧視「非都市土地如經編定為交通用地，且已依法核定為公共設施用地者」之理由。實際上，立法者可能只想到對某些人給予優惠，而根本沒有設想要歧視其他

人之情形，所在多有。如嚴格以多數意見所採平等原則之審查方式，在立法者未顯示「差別待遇之目的」時，應如何審查平等原則，自成問題。

- (三) 本席在先前多次解釋所提出之諸多意見書（例如本席在本院釋字第 719 號解釋所提不同意見書）中一再論述：在憲法第 23 條規定之下，任何限制或影響憲法權利之措施（包括侵害人民平等權之措施），應先確認其目的是否為「防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益」之情形。如其情形非為此等目的之一，則顯然無法通過憲法第 23 條之檢視。在通過此項檢視之後，則應進一步依第 23 條所規定「必要」之要件，進行檢視。故該條屬兩階段之檢視過程。而「必要」與否之認定，係一種衡量與平衡（to weigh and balance）各種相關因素之過程，包括某種規範「所欲防止妨礙的他人自由」、「所欲避免的緊急危難」、「所欲維持的社會秩序」或「所欲增進的公共利益」之相對重要性、該規範對於所擬達成之目的可以提供之貢獻或功能，以及該規範對憲法上權利所造成限制或影響之程度。在衡量與平衡此等因素之後，憲法解釋者應進一步考量客觀上是否存有「較不侵害憲法權利」之措施存在。

如依此種審查方式審查平等權有無受侵害，在檢視「目的」是否係在「防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益」時，係探究「審查標的之立法目的」（以本件而言，即係在探究「系爭規定之立法目的」）有無公益性及其公益程度之高低。而毋庸如多數意見在本件所面臨之困難，在「系爭規定根本沒有差別待遇之目的」之情形下，勉強將「系爭規定的立法目的」當作「系爭規定歧視『非都市之道路用地』之目的」，造成論理上疑義。

協同意見書

蔡明誠大法官 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）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

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，漸及於他國。參照史尚寬，前揭書，頁 349。

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

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，主要在就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。

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

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。

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）

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

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。

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，

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 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必要。

15

與目的之達成並有合理關聯，符合憲法平等原則之要求。

- 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抵觸。
- 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: ottoschmidt, 2018, § 6 Rn.52, § 19 Rn.1f..）學理上，有認為由於租稅優惠係違反

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
自用住宅用地之優惠	土地稅法第 34 條	優惠稅率 10%	

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。

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)

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 條第 1 項但書	因繼承而移轉之土地，免徵土地增值稅。	
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	被徵收之土地，免徵其土地增值稅。依都市計	

	本文、平均地權條例第 42 條第 1 項、第 2 項	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	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%。 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%。 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%。	
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

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

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

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。

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，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

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。

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（Junktimklausel）之憲法要求。²⁴此補償結合（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，規範事實是否符合法定徵收要件，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

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 參照最高法院 96 年度判字第 765 號判決；最高法院 96 年度判字第 1101 號判決；最高法院 96 年度判字第 1102 號判決；最高法院 96 年度判字第 1349 號判決。類似見解，例如最高法院 96 年度判字第 267 號判決；最高法院 96 年度判字第 1543 號判決。另如最高法院 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，惟參酌司法院釋字第 425 號、第 440 號以及第 516 號等解釋意旨以觀，係採「相當補

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弭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

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。

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。惟本件解釋之立論，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。

部分協同暨部分不同意見書 湯德宗大法官 提出
林俊益大法官 加入
一、二、部分

[1] 憲法第 143 條第 3 項明定：「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」，是為「土地自然漲價歸公」的基本國策（本院釋字第 286 號解釋參照）。為此，土地稅法第 28 條本文規定：「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。……」然，鑑於土地公告現值實際上遠低於土地市價，縱使依公告現值加四成¹作為徵收土地的補償費，仍不足以彌補被徵收土地所有人所蒙受的損失，故中華民國 83 年 1 月 7 日修正公布之土地稅法，乃增列第 39 條第 1 項規定：「被徵收之土地，免徵其土地增值稅」（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參照）。嗣 86 年 5 月 21 日同法修正公布時，考量土地一經指定為公共設施保留地²，其財產價值即

¹ 參見土地徵收條例（89 年 2 月 2 日制定公布）第 30 條：「（第一項）被徵收之土地，應按照徵收當期之公告土地現值，補償其地價。……（第二項）前項徵收補償地價，必要時得加給補償；其加給補償成數，由直轄市或縣（市）主管機關比照一般正常交易價格，提交地價評議委員會於評議當年期公告土地現值時評定之」。實證研究顯示，2000 年至 2009 年間，全台各縣市年平均加給補償成數約為五成，絕大多數縣市給予四成加給補償。參見張永健，《土地徵收補償：理論·實證·實務》，頁 65-66（初版，2013 年 7 月）。

嗣土地徵收條例於 101 年 1 月 4 日修正公布，第 30 條第 1 項明定：「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。」

² 關於「公共設施保留地」，都市計畫法及其施行細則均未有定義，惟內政部 87 年 6 月 30 日台內營字第 8772176 號函曾釋示：「一、查都市計畫法所稱之『公共設施保留地』，依都市計畫法第四十八條至第五十一條之立法意旨，係指依同法所定都市計畫擬定、變更程序及同法第四十二條規定劃設之公共設施用地中，留待將來各公用事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者而言。已取得或非留供各事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者，仍非屬公共設施保留地」。

大減；且由於政府財政困難，土地經指定為公共設施保留地後，往往延宕多年始被徵收，乃更增訂第 39 條第 2 項規定：「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，準用前項規定，免徵土地增值稅。……」（立法院公報第 86 卷第 15 期，第 83 至 85 頁立法委員提案說明參照）。

[2] 本解釋釋示：前揭土地稅法第 39 條第 2 項前段規定（下稱系爭規定），「僅就依都市計畫法指定之公共設施保留地，免徵其土地增值稅；至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，則不予免徵土地增值稅，於此範圍內，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」（解釋文第 1 段參照）。此外，財政部 90 年 11 月 13 日台財稅字第 0900457200 號函說明二釋示：「土地稅法第 39 條第 1 項『被徵收之土地，免徵其土地增值稅』及同條第 2 項前段『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』之規定，其立法意旨係公共設施保留地被徵收時既可免徵土地增值稅，徵收前之移轉亦應免稅，以維租稅公平。是以，適用該條文第 2 項免徵土地增值稅之土地，必須符合『係依都市計畫法指定之公共設施保留地，且該公共設施保留地將由政府以徵收方式取得』之要件。非都市土地地目為道之交通用地，非屬依都市計畫法指定之公共設施保留地，於土地所有權移轉時，自無上揭法條免稅規定之適用」。其中關於非都市土地地目為「道」之交通用地，無系爭規定之適用部分，僅在闡釋系爭規定之意旨，而系爭規定既經本解釋宣告為違憲（已如前述），爰應自本解釋公布之日起不再援用（解釋文第 2 段及理由書第 10 段參照）。關於以上結論，本席敬表贊同，茲就解釋意涵略作補充。

一、本解釋的正確解讀

[3] 首先，本解釋如上釋示，僅宣告系爭規定違反平等權而違憲，並未諭知相關機關兩年內修法時，必須使「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」，亦免徵土地增值稅不可。蓋稅收之徵免涉及國家財政收入之整體規劃，具有民意基礎之立法機關及具備專業能力之行政機關，基於組織功能最適性的考慮，毋寧應該保有較大的裁量空間（或稱形成自由），是相關機關依本解釋意旨，檢討修正相關規定（不限於系爭規定）時，自得通盤衡酌，採取符合平等原則之適當方法，包括：檢討廢除現行免徵土地增值稅之規定；或將「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」，納入系爭規定之適用範圍，使一齊免徵土地增值稅；或重新設定合乎平等原則的免徵土地增值稅要件等（關於法規違反平等原則之意義與效力，參見本院釋字第 455 號解釋及該號解釋翁岳生大法官發表之「協同意見書」）。

二、本解釋係以「低標」審查，而宣告「違憲」之又一例證

[4] 其次，本解釋係本院繼釋字第 745 號解釋之後，再次以「具殺傷力的合理審查」（rational review with bite）³，宣告系爭法規「違憲」的案例。解釋理由書第 5 段首先揭示本案採取「低標」審查，謂：立法「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」。理由書第 7 段繼而認定：「系爭規定係為彌補都市土地經指定為公共設施保留地所造成之不利益，而予免徵土地增值稅之優惠，以追求公平。核其目的，尚屬正當」。理由書第 8 段更進一步認定：「非都市土地如經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者（區域計畫法施行細則第 12 條及第 13 條參照），其使用受限制，流動性、市場交易機會及價值，因政府之政策及法令而受不利影響之情形，與依都市計畫法指定之公共設施保留地受不利影響者相當。……在土地增值稅之徵免上，理應等同處理，俾符合租稅公平原則及憲法第 7 條保

³ 其為「低標」之一種，詳見湯德宗，〈違憲審查基準體系建構初探--「階層式比例原則」構想〉，輯於《憲法解釋之理論與實務》第六輯，頁 581 以下（中研院法律所，2009 年 7 月）。

障平等權之意旨。然……相關機關對此等差別待遇並無合理之說明，是於此範圍內，系爭規定之差別待遇手段與其目的之達成間欠缺合理關聯」。以上論證再次顯示：本解釋於聲請人釋明⁴其憲法權利（平等權）受有侵害之後，即將舉證責任移轉由「相關機關」負擔，並因相關機關「未能證明」系爭規定所為差別待遇係屬合理而為「合憲」，本院遂作成「違憲」之宣告（參見釋字第 745 號解釋由本席提出，並獲蔡炯燉大法官、陳碧玉大法官及林俊益大法官等加入之「部分協同意見書」）。

三、本解釋亦應宣告系爭函二違反平等原則，一併諭知相關機關檢討修正

[5] 至於農委會 90 年 2 月 2 日（90）農企字第 900102896 號函說明二（下稱系爭函二）⁵釋示：公路法之公路非屬農業用地範圍，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，多數大法官審查後認為：「並無增加法律所未規定之租稅義務，亦未減少法律所規定之租稅優惠，核與憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保

⁴ 關於「釋明」之意義，參見辦理民事訴訟應行注意事項（92 年 8 月 26 日司法院修正發布）第 89 點（釋明與證明）。

⁵ 參見行政院農業發展委員會 90 年 2 月 2 日（90）農企字第 900102896 號函說明二：「查農業發展條例第 3 條第 1 項第 10 款（按：92 年 2 月 7 日修正為第 3 條第 10 款，內容相同）『**農業用地**：指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內，依法供下列使用之土地：（一）供農作、森林……。 （二）供與農業經營不可分離之農舍、……。 『**農路**』、灌溉、排水及其他農用之土地。 （三）農民團體……。』又同條例施行細則第 2 條第 1 項『本條例第 3 條第 1 項第 10 款所稱依法供該款第 1 目至第 3 目使用之農業用地，其法律依據及範圍如下：一、本條例……。二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內編定之林業用地、養殖用地、……。及『供農路使用之道地目土地』（按：94 年 6 月 10 日條次變更，改列為第 2 條，內容並修正為：『供農路使用之土地』），或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。……。』準此規定，『與農業經營不可分離、供農路使用之道地目土地』應即符合農業用地定義之要件；至其用地編定類別似不在限制之列。是以非都市土地『供農路使用之道地目土地』雖依法編定為『交通用地』，仍應屬農業用地之範圍，而有農業發展條例第 37 條及第 38 條之適用。惟依公路法所定義之公路，包括國道、省道、縣道、鄉道及專用公路，則仍不在適用之列。」

留原則尚無抵觸」。對此本席礙難贊同，理由有三：

[6] 第一，系爭函二係農委會就「為供農路使用之『道』地目土地，用地編定類別為『交通用地』，是否屬農業用地」之疑義，所為之函釋；表面上主要涉及農業發展條例第 37 條第 1 項不課徵土地增值稅之適用範圍，似與系爭規定（土地稅法第 39 條第 2 項本文）無涉。惟，究聲請人所以「指謫」系爭函二，實因其就系爭土地未獲免徵土地增值稅；而本案確定終局判決（高雄高等行政法院 103 年度簡上字第 23 號判決）所以「適用」（援用）系爭函二，亦為獲致「聲請人請求免徵系爭土地之土地增值稅並無理由」的結論。是爭執之標的同為系爭土地得否免徵土地增值稅。

[7] 第二，農業用地不課徵土地增值稅之規定，固見於農業發展條例第 37 條第 1 項：「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」；然土地稅法第 39 條之 2 第 1 項亦有相同之規定：「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」。多數意見爰釋示：「就土地稅法第 39 條之 2 第 1 項之解釋與適用，自應與農業發展條例第 37 條第 1 項一致」（解釋理由書第 14 段參照）。雖系爭規定（土地稅法第 39 條第 2 項本文）稱「免徵土地增值稅」，農業發展條例第 37 條第 1 項（暨土地稅法第 39 條之 2 第 1 項）稱「不課徵土地增值稅」，兩者用語有別，然核其語意並無不同。換言之，聲請人實際上係援引兩個法條--土地稅法第 39 條第 2 項本文（即系爭規定）與農業發展條例第 37 條第 1 項（其內容與土地稅法第 39 條之 2 第 1 項之規定完全相同），而為相同之聲明--系爭土地應免徵（或不課徵）土地增值稅。

[8] 第三，系爭土地之情形特殊，既是「非都市土地如經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者」（從而得主張適用系爭規定，免徵土地增值稅）；又是「與農業經營不可分離、供農路使用之『道』地目土地，並經地方政府編定為『區道』，更實際已成為公路，供公眾通行者」（從而得主張適用農業發展條例第 37 條第 1 項或土地稅法

第 39 條之 2 第 1 項規定，不課徵土地增值稅)。茲解釋理由書第 8 段既論證：「非都市土地如經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者，其……所受不利影響之情形，與依都市計畫法指定之公共設施保留地受不利影響者相當……在土地增值稅之徵免上，理應等同處理」，並認定：「尤有甚者，非都市土地若實際已成為公路，亦即供作公共設施使用，其流動性、市場交易機會及價值所受不利影響更加嚴重」，理當循（與審查系爭規定）相同之思路，一併宣告：系爭函二亦與憲法第 7 條所保障之平等權有違；主管機關應配合系爭規定之修正而檢討修正系爭函二，並至遲於本解釋公布之日起屆滿兩年時，不再援用。

[9] 如此解釋，庶幾可免「顧左右而言他」（將審查焦點忽由「平等權」，移至「法律保留原則」）、「捉大放小」（既宣告系爭法律規定「違憲」，卻宣告同質的系爭命令（系爭函二）規定「合憲」）、「論理未能一貫」，致「為德不卒」的批評。

部分協同部分不同意見書 黃虹霞大法官 提出

峰迴路轉、柳暗花明，解釋文第一段全體大法官一致實現公平正義，值得高興！但第三段未能併為違憲之宣告，誠屬可惜！

本件解釋解釋文第一段全體大法官一致同意宣告土地稅法第 39 條第 2 項規定與憲法第 7 條保障平等權之意旨不符違憲，此一一致性違憲見解，在大法官釋憲史上應至為罕見，係本席擔任大法官以來之首例，甚為難得！但其討論過程堪稱曲折，以峰迴路轉、柳暗花明名之，應符其實。又法律人朗朗上口之公平正義，其意涵如何，標準在哪？絕非眾口當然一致，一目瞭然，但也不是絕無趨同可能。

本席認為，解釋文第三段未能更深入由背景事實出發，肯定公路與農路本質上不必然相互排斥，從而併認系爭函二違憲，正義被打折，誠屬可惜。爰為部分協同、部分不同意見書，將解釋文第一段、第二段相關，而理由書未盡之處，及第三段即系爭函二應屬違憲之理

由，論述如下，敬供參考：

- 一、本件涉及租稅公平，租稅公平原則屬憲法第 7 條平等原則之一（本院釋字第 745 號、第 696 號、第 607 號、第 496 號及第 318 號等解釋參照）。平等權是憲法所列舉人民基本權的第一個條文，平等權作為憲法所列舉人民基本權之首，應非偶然，但在釋憲史上有受到等值之重視嗎？
- 二、人生而平等嗎？由一世的短期觀察，答案顯而易見，生而不平等！正因為生而不平等是事實，所以要提倡鼓吹人生而應平等；要改善不平等之情形使之趨於更平等，大法官應積極為之！又法律不可製造不平等，大法官要盡責禁止這種情形！這些就是在維護憲法第 7 條保障人民平等權之規定，盡憲法所賦與大法官之義務，本件解釋解釋文第一段即在禁止土地稅法第 39 條第 2 項規定製造不平等。
- 三、徵收是以強制性手段剝奪人民之所有權等，涉及憲法第 15 條人民財產權之保障，大法官為改善徵收補償不公之狀況，歷經釋字第 400 號、第 425 號、第 440 號、第 516 號等解釋，好不容易促使立法者於 100 年修法時在土地徵收條例第 30 條第 1 項前段明定：「被徵收之土地，應按照徵收當期之市價補償其地價。」惟平等之追求，何其困難啊！現行土地徵收條例第 30 條第 1 項後段竟然極其諷刺地規定：「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」，故意區分都市計畫區內、外之土地（都市計畫區內、外之區分，其必要性及標準，也是值得斟酌的問題），而異其對待，顯然不符平等原則，難道非等到大法官在適當之案件中出手不可嗎？不平則鳴，追求公平，不是人之本性、當為嗎？

又何謂市價？如何定市價？攸關所定出之「市價」與被徵收財產於徵收當時之市場交易價值是否相當。此外，徵收之對價應只止於徵收當時之市場交易價值嗎？強制非自願性，應否考量？

以土地為例，如未經徵收之利用效益暨徵收前之使用限制不利益，不應被納入考量嗎？在在均存有值得思考及從公平角度再努力改善之處。

四、關於既成道路：大法官早於 85 年即已作成釋字第 400 號解釋，指明「國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償」，並要求「有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償」。23 年過去了，既成道路所有權人還只能翹首盼雲霓嗎？依本席所知，土地作公用，沒有交易機會又苦等不到徵收補償不說，既成道路土地交易移轉時，還要被課徵土地增值稅，而且交易價值較低者，仍須依當期土地公告現值課徵之（土地稅法第 30 條規定參照），對照還能利用之公共設施保留地依土地稅法第 39 條第 2 項可以免徵土地增值稅，情節孰輕孰重，沒有輕重失衡，顯不公平嗎？均亟待改善！

五、依本院之調查結果，土地稅法第 39 條第 2 項前段規定違反租稅公平原則，致使如聲請人之土地（下稱系爭土地）受無正當理由之差別待遇而違憲：

（一）土地稅法第 39 條第 2 項之立法沿革

1、該項係於 86 年增訂，沒有為何使依都市計畫法指定公共設施保留地於徵收前移轉時免徵土地增值稅之立法理由說明。也沒有為何區分依都市計畫法指定之公共設施保留地與其他已作公共設施使用之土地如既成道路土地、都市計畫區外之公共設施用地等，而予徵免土地增值稅差別待遇之立法理由說明。

2、本條項規定緣於立法委員許添財等之提案，原提案條文內容為「已被劃為公共用地而尚未被徵收之土地，其移轉土地所有權者準用前項規定（按：指土地稅法第 39 條第 1 項被徵收之土地，免徵其土地增值稅之規定）。」原提案理由經本件解釋依立法公報所載立法委員提案說明，採為系爭土地稅

法第 39 條第 2 項規定之立法理由，略如本件解釋理由書第 7 段所述。由所引內容可知：該條項之規定目的在對治，對被劃為公共設施用地之土地所有人已然因不能利用及地價較低等而有損害，但於徵收前移轉時仍須繳納土地增值稅之不公平。

- 3、但許委員之提案「幾經協商，達成共識」，決議修正增列土地稅法第 39 條第 2 項前段為：「依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅。」至於為何區分依都市計畫法指定之公共設施保留地與其他公共設施用地，並予徵免土地增值稅之差別待遇，則似僅為政黨協商折衝之結果，欠缺合理之政策說明（納稅者權利保護法第 5 條後段規定參照），且製造出不平等。

（二）本院曾函詢相關中央主管機關財政部，系爭土地稅法第 39 條第 2 項僅予依都市計畫法指定之公共設施保留地免土地增值稅優惠，未及於既成道路及非都市計畫地區道路用地之理由？財政部於 108 年 3 月 7 日以台財稅字第 10804532050 號函轉請內政部於文到 15 日內提供卓見等，然迄本件解釋作成之日，仍未得中央主管機關之回覆，即未獲得為徵免土地增值稅差別待遇之正當理由說明。

（三）系爭土地為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，又未經徵收補償，其所受不利益更甚於依都市計畫法指定之公共設施保留地，更應受免徵土地增值稅優惠：

- 1、依土地登記謄本所載，系爭土地：

地目：道；使用分區：特定農業區；使用地類別：交通用地為非都市之特定農業區土地經編定為交通用地者甚明（區域計畫法施行細則第 11 條第 1 款、第 13 條第 1 項第 11 款規定參照）。

- 2、系爭土地早已經中央主管機關依法核定為公共設施用地：

區域計畫法施行細則第 13 條第 2 項規定：「前項各種使用地

（按其第 11 款即為「交通用地」）編定完成後，直轄市、縣（市）主管機關應報中央主管機關核定」。又依臺南市政府復本院之 105 年 2 月 4 日府稅法字第 1050147374 號函說明二，系爭土地係位處南 122 線公路上並作區道使用，其起始時間年代久遠，無可考，但未曾辦理道路補償。

3、依公路法第 4 條第 1 項第 2 款規定之全國公路路線系統制定程序，區道應報請並由交通部核定公告。而依交通部 102 年 11 月 5 日交路字第 1020036860 號公告南 122 線廢止原鄉道改為區道。

4、系爭土地早已經被用作及核定公告為公共設施用地並使用，且未曾受道路補償，聲請人所受不利益更甚於依都市計畫法指定之公共設施保留地，舉輕明重，更應受免徵土地增值稅優惠。

（四）綜上，本院因認系爭土地稅法第 39 條第 2 項關於免徵土地增值稅之規定，僅就依都市計畫法指定之公共設施保留地予以免徵，未及於如本件系爭土地之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，係屬無正當理由之差別待遇，違反租稅公平原則，故已牴觸憲法第 7 條平等權保障之規定為違憲。即本院認應禁止以土地稅法第 39 條第 2 項規定製造不平等。

六、系爭函一即財政部 90 年 11 月 13 日台財稅字第 0900457200 號函係以系爭土地稅法第 39 條第 2 項規定為據，而其法源既經宣告為違憲，自己失所附麗，應不再援用，而且沒有繼續援用必要。

七、系爭函二即行政院農業委員會 90 年 2 月 2 日（90）農企字第 900102896 號函應屬違憲，其理由如下：

（一）系爭函二前段既肯定：與農業經營不可分離，供農路使用之道地目土地，符合農業用地定義之要件；至其用地編定類別似不在限制之列。是以非都市土地，供農路使用之道地目土地雖依法編定為交通用地，仍應屬農業用地之範圍。則對照前述系爭土地之登記謄本

記載，暨聲請人系爭道地目土地與其自有供農作之田地相毗鄰，即至少就聲請人言，為道路之系爭土地與其農業經營為不可分離，故系爭土地自應屬農業用地範圍。

（二）又農路與公路均是「道路」，農路與公路有必然之對立、排斥，不可相容性嗎？公路不可供作農路使用嗎？（農業用車不可以行駛於公路嗎？那如何到達農地呢？）一般非農業用車不可行駛於農路嗎？非都市地區之鄉間小道除供農用也是一般人車通行混用，是公知之事實！又隨著經濟發展，既成僅供人走的農路需要被拓寬成供農業機械甚至農用車輛行走，再逐步變成鄉道、區道等公路要道，但這些演變不礙對其旁之農民言，係與其從來經營農作不可分離的農路之背景事實。

（三）系爭函二末句稱：「依公路法所定義之公路，包括國道、省道、縣道、鄉道及專用公路，則仍不在適用之列（按指凡公路即不得以其為農路而無土地稅法第 39 條之 2 之適用，從而不得申請免徵土地增值稅）。」查系爭函二之發文機關為行政院農業發展委員會（下稱農委會），既非稅捐中央主管機關，亦非公路中央主管機關，是否處於有權且適宜就公路是否可申請免徵土地增值稅疑義表示意見之地位，尚非全然無疑。更何況該函就此全未說明其理由，如何憑以認定其將被作為公路之原農路排除於得適用土地稅法第 39 條之 2 之外，未違反法律保留原則及租稅法律主義？本件解釋理由書此部分之說明似未完足。

（四）另依本院之調查¹對照前述系爭土地之登記謄本記載，系爭土地非農路而何？系爭土地為農路，自應有土地稅法第 39 條之 2 之適用！系爭函二已違反法律保留原則及租稅法律主義。

（五）區域計畫法施行細則第 11 條第 1 款稱特定農業區：優良農地或曾經投資建設重大農業改良設施，經會同農業主管機關認為必

¹ 由本席助理以電話向系爭土地所在之臺南市政府地政局農地重劃科查詢結果：農路之地目為道，其使用分區為特定農業區，使用類別為交通用地。

須加以特別保護而劃定者。系爭土地在特定農業區怎麼非屬農地？

又何謂交通用地？區域計畫法施行細則第13條第1項第11款稱交通用地：供鐵路、公路、捷運系統、港埠、空運、氣象、郵政、電信等及其設施使用者。農路未在所舉之列。既將農路編定為交通用地，以系爭土地之實況言，只能將農路歸為公路之一種，更具體而言為公路中之區道（臺南市改制為直轄市前為鄉道）之一種，足見農路與公路之性質非必不可相容。系爭函二後段見解顯與土地登記實務相齟齬，確應予檢討，不應繼續援用。

（六）另公路法上之公路，既應先經中央主管機關核定公告，供公眾人車通行使用，則沒有不先經徵收之理！若經徵收，其所有權已非歸私人，也不能移轉私人所有，不會有需適用土地稅法第39條之2規定之問題。若如系爭土地仍未經徵收，乃竟除其自作農路外，併長期被供公眾使用，予如聲請人者得申請免徵土地增值稅之利益，此一小小優惠，仍不堪補償聲請人之損失，難道不是聲請人應得的嗎？將心比心，這麼難理解如聲請人之人民之苦嗎？還可以系爭函二末句拒絕其適用土地稅法第39條之2規定嗎？農委會實在有必要加油！

八、大法官不能不併從國家的立場來考量一些事情，國家的財政問題一定要放在心上。關於徵收、限制使用等，雖然明明知道對於個別的人民而言，是特別犧牲，但有時候卻不能介入太深。不過本案只是關於土地增值稅是否減免的問題，對於國家的影響，遠低於徵收與限制使用，我們應該不會認為永遠不徵收、永遠限制使用是合理的。有時候我們感到無奈，如果這種無奈可以一步一步加以解決，也是我們要努力的方向，例如在本案中，透過土地增值稅的減免，踏出這一步，或許有一天也應該解決徵收、限制使用的問題，這是我們繼續努力的目標。

部分不同意見書

黃瑞明大法官 提出

本號解釋分為兩部分，第一部分是有關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，無土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅之適用，違反憲法第 7 條保障平等權之意旨，相關機關應自解釋公布之日起 2 年內，檢討修正土地稅法相關規定，財政部所發布之系爭函一應自解釋公布之日起不再援用，就此部分之結論及理由，本席敬表贊同。第二部分是就行政院農業委員會 90 年 2 月 2 日（90）農企字第 900102896 號函（即系爭函二），認為公路法之公路非屬農業用地範圍，無農業發展條例不課徵土地增值稅之適用，多數意見認為並未牴觸憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則，本席不贊同，爰提出部分不同意見如下。

一、土地稅法第 39 條之 2 之意旨與適用對象

按土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定：「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」其目的是為了增進農民福利，便利農民取得農地，落實農地農用政策，其提供優惠之對象為「作農業使用之農業用地」，適用本條之前提為未經政府徵收而仍為人民所有之農業用地。農業用地之定義，依農業發展條例第 3 條第 10 款之規定：「農業用地：指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內，依法供下列使用之土地：……（二）供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、**農路**、灌溉、排水及其他農用之土地。……」故知「農路」屬農業用地之定義範圍內。土地稅法第 10 條亦對農業用地加以定義，其定義與農業發展條例第 3 條第 10 款之規定完全相同，其範圍包括供與農業經營不可分離之農路（土地稅法第 10 條第 1 項第 2 款參照）。故與農業經營不可分離之農路屬農業用地，依土地稅法第 39 條之 2 之規定，得申請不課徵土地增值稅，此部分無疑問。有疑問者為何謂農路？其與公路法上公路有何區別？土地稅法及農業發展條例均未規定農路之定義，農委會曾頒

布行政法規對該法規所適用之農路範圍作定義，其中較具體者為 89 年 1 月 14 日訂定發布之「行政院農業委員會農路養護管理要點」第 2 點規定：「本要點所稱農路，係指農產及生產資材運輸，路寬在 6 公尺以下，3 公尺以上（山坡地得視需要降低至 2.5 公尺）未依公路法管理且由本會輔建或改善之農用道路。」依該定義，農路之要件為：1、為農產及生產資材運輸之農用道路。2、未依公路法管理。3、由農委會輔建或改善。其中第 2、3 點係規定道路主管機關之權責區分，而第 1 點則是對於道路之性質加以定位，即為農產及生產資材運輸之農用道路，故知農路之要件是道路使用之目的為農用。而依公路法管理之公路，應係指為了公共運輸目的之用的道路。就此而言，農路與公路二者目的有別，主管機關亦有區別。然而可能發生爭議的是，公共運輸之目的與農業及生產資材運輸之目的，二者並非截然可分、互相排斥，有可能重疊而兼具農用與公共運輸之用，則兼具二者功能之道路，可否依土地稅法第 39 條之 2 申請不課徵土地增值稅？在實務上更有些道路原供農民農業使用之意，後因社會進步而進展成為大眾使用之公路，其與農業經營不可分離之本質並未喪失，尤其是位於特定農業區內之道路，即可能有此雙重目的。

二、土地稅法第 39 條之 2 之適用是否應排除公路？

（一）農路與公路是否截然可分？

公路法所規定之公路包括國道、省道、市道、縣道、區道、鄉道、專用公路，其分類主要是依據該公路所連絡地點之行政位階而定（如：區道是聯絡直轄市各行政區及行政區與各里、原住民部落間之道路，公路法第 2 條第 6 款參照），並依此分別規定其路線系統之擬定程序及機關。如國道、省道由中央公路主管機關擬定，報請行政院核定公告；市道、區道由直轄市公路主管機關擬定，報請中央公路主管機關核定公告等（公路法第 4 條參照）。至於依公路法所定義之公路是否即與「農路」互相排斥，卻未必然。

按農路依其定義是指與農業經營不可分離之農路（土地稅法第

10 條第 1 項第 2 款)，或係指農產及生產資材運輸之農用道路（行政院農業委員會農路養護管理要點第 2 點），係就其使用功能而定，已如前述。至於公路法下之公路則係為公共運輸之目的。然而農路亦包括可供不特定人使用者，與公路均為可供不特定人使用之道路¹，亦即均具有公益之功能。

（二）土地稅法第 39 條之 2 是否必然排除公路？

得適用土地稅法第 39 條之 2 之前提為道路未經政府徵收而供農業使用，均為私人土地供不特定大眾使用，已經受有特別犧牲。土地稅法第 39 條之 2 就作農業使用之農業用地（包括農路）得申請不課徵土地增值稅。然而於特定農業區內之公路，除了農產及生產資材之運輸外，可能兼具公共運輸之功能，可以說對於公益之貢獻更為廣泛，是故對於兼具農產及生產資材運輸，以及公共運輸功能之公路，雖為公路法所規範，但仍具農路之功能，反而更具有接受獎勵之必要。

特定農業區中的一條道路，未經政府徵收，供農業使用，被認定是農路，得免徵土地增值稅；若兼具公共運輸之功能，被認定為公路中之區道，則被排除為農路，無法享受免徵土地增值稅之優惠。對當事人而言，一樣是私有地被開闢成道路，供公眾使用，政府機關將其定位為農路或區道，對土地被使用之人，其實沒有差別，均應公平享受政府為獎勵農地農用之租稅措施，才比較合理。

三、對系爭函二之檢討

系爭函二稱：「查農業發展條例第 3 條第 1 項第 10 款（按：92 年 2 月 7 日修正為第 3 條第 10 款，內容相同）『農業用地：指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內，依法供下列使用之土地：（一）供農作、森林……。（二）供與農業經營不可分離之農舍、……。：、「農路」、灌溉、排水及其他農用之土地。（三）農民團體……。』又

¹ 僅供特定農戶使用而不對大眾開放之農用道路是否可稱為農路，未見法規加以定義，但本席認為依目前之定義，農路應包括可供不特定人使用之道路及供特定農戶使用之道路。

同條例施行細則第 2 條第 1 項『本條例第 3 條第 1 項第 10 款所稱依法供該款第 1 目至第 3 目使用之農業用地，其法律依據及範圍如下：一、本條例……。二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內編定之農業用地、養殖用地、……及「供農路使用之道地目土地」(按：94 年 6 月 10 日該項條次改列為第 2 條，內容修正為「供農路使用之土地」)，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。……。』準此規定，『與農業經營不可分離、供農路使用之道地目土地』應即符合農業用地定義之要件；至其用地編定類別似不在限制之列。是以非都市土地『供農路使用之道地目土地』雖依法編定為『交通用地』，仍應屬農業用地之範圍，而有農業發展條例第 37 條及第 38 條之適用。惟依公路法所定義之公路，包括國道、省道、縣道、鄉道及專用公路，則仍不在適用之列。」其內容可得討論如下：

- (一) 系爭函二稱只要符合「與農業經營不可分離、供農路使用之『道地目』土地」(按 92 年 2 月 7 日修正發布之農業發展條例施行細則第 2 條增加了「供農路使用之道地目土地」之要件)，亦即農路可為道地目土地，故「農路」不限於在農地上自然發展出來供人力、獸力或簡單農機使用之道路，或僅限特定農戶使用之道路，反而已擴張至「道地目之土地」，已可認應具有公眾運輸之功能，在功能上具有公路之性質，而非僅供農用。系爭函二更清楚指明既然是「道」地目用地，在土地編定上即屬交通用地，因此該函進一步澄清「用地編定類別似不在限制之列」。因此進一步結論非都市土地「供農路使用之道地目土地」雖依法編定為「交通用地」，仍應屬農業用地之範圍。故系爭函二之主要功能在於肯認交通用地下，地目為道之道路，仍可能符合農路之定義範圍，因而屬農業用地之範圍。故系爭函二之意旨係為澄清得免課土地增值稅之範圍，該函將其擴張到交通用地。至於編定為交通用地，且地目為道之農路，與公路有何差別，該函並未提出說明。

- (二) 然而關鍵在於系爭函二最後一句但書「惟依公路法所定義公路

……則仍不在適用之列」，將公路法所定義之公路與農路作一刀切之截然劃分，如此區隔則產生下列問題：

本函既然已認定「農路」可能為交通用地中地目為道之土地，但在此定義下所開設之道路與公路法下之公路，有何差別，實難以理解。系爭函二既認定其仍屬農路之範圍，但卻又在但書排除公路法所定義之公路，排除了兼具二者功能之公路，對人民而言，其私有土地被開發成為公路法定義下之公路而未被徵收，兼具農業使用之功能，又未獲免徵土地增值稅之優惠，可謂雙重損失。

系爭函二排除兼具大眾運輸與農業使用功能之公路於免課土地增值稅之範圍外，即有違公平原則。至於兼具農產運輸與大眾運輸功能之道路，應否納入公路法，而由交通部管理，或將其定位為農路而由農委會管理，僅為行政管理之權責分配問題，並不因此而具有區隔是否免徵土地增值稅之正當理由。

四、結語

特定農業區內之公路，若係由政府興建在人民所有之土地上，而未辦理土地徵收者，人民提供土地以供公眾運輸已作了特別犧牲，若該公路除了供公眾運輸之外，另具有農產及生產資材運輸之功能，即同時兼具農路之性質者，亦無理由不得與不具大眾運輸功能之農路，同樣享受免徵土地增值稅之待遇，否則讓免費提供土地供道路使用，公益程度較高之公路反而不能享受免稅之待遇，即為未具合理理由之差別待遇，有違公平原則。另外相關法律對於「農路」並未加以清楚定義，與公路法上公路有何異同，致生適用上之疑義，相關機關亦應檢討修正。

（相關聲請書及裁判請上司法院大法官網站連結「解釋及不受理決議」閱覽，網址：<http://cons.judicial.gov.tw/jcc>）