

釋字第 779 號解釋協同意見書

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」現象之機制所採行的租稅減免措施，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。