

釋字第七七九號解釋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，其財產價值即大減；且由於政府財政困難，

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，必要時得加成補償；其加成補償成數，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成補償成數約為五成，絕大多數縣市給予四成加成補償。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

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

施保留地」。

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

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

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，並獲蔡焜燉大法官、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

法律所，2009 年 7 月）。

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]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 條法律保留原則尚無牴觸」。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

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。」

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。