

釋字第 779 號解釋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 日 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。

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。

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。