

釋字第 779 號解釋部分不同意見書

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，多數意見認為並未抵觸憲法第 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。

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。

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。」

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。