

# 正 本

## 解釋憲法聲請書

聲請人：蘇嘉宏

代理人：林石猛律師

張宗琦律師

王信仁律師

為聲請人受高雄高等行政法院中華民國（下同）103年7月30日103年度簡上字第23號判決，適用土地稅法第39條第2項、財政部90年11月13日台財稅字第0900457200號函以及行政院農業委員會90年2月2日（90）農企字第900102896號函，不法侵害聲請人受憲法第15條所保障之財產權，發生抵觸憲法第7條、第19條、第23條之疑義，爰向 大院聲請解釋憲法。

### 壹 聲請釋憲之目的

請 大院大法官解釋土地稅法第39條第2項以及財政部90年11月13日台財稅字第0900457200號函（以下簡稱「系爭財政部函釋」，附件一）、行政院農業委員會90年2月2日（90）農企字第900102896號函（以下簡稱「系爭農委會函

釋」，附件二)，不法侵害聲請人受憲法第 15 條所保障之財產權，牴觸憲法第 7 條、第 19 條、第 23 條，依憲法第 171 條第 1 項、第 172 條應屬無效，使聲請人得據以為救濟。

## 貳 疑義之性質與經過及涉及之憲法條文

聲請人蘇嘉宏出售其所有坐落臺南市○○區○○○段二小段 416 地號土地(應有部分 4162/6162；以下簡稱「系爭土地」)，並於 102 年 5 月 17 日向臺南市政府稅務局(以下簡稱「臺南市稅務局」)申報土地移轉現值。系爭土地為特定農業區交通用地，聲請人雖向臺南市善化區公所申請系爭土地之「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等由，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；又系爭土地雖部分面積現供作道路使用，惟該地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，不符合土地稅法第 39 條第 2 項前段免徵土地增值稅之要件，遭臺南市稅務局按一般用地稅率核定土地增值稅計新臺幣(下同)200,727 元。

上訴人不服循序提起行政爭訟，遭臺灣臺南地方法院 103 年 2 月 27 日 102 年度簡字第 79 號行政訴訟判決（附件三）駁回其訴，聲請人不服提起上訴，復遭高雄高等行政法院 103 年 7 月 30 日 103 年度簡上字第 23 號判決（即本件據以聲請解釋之終局確定裁判，以下簡稱「系爭確定判決」，附件四）駁回上訴確定。

聲請人認系爭確定判決所適用之土地稅法第 39 條第 2 項、系爭財政部函釋以及系爭農委會函釋，不法侵害聲請人受憲法第 15 條所保障之財產權，發生抵觸憲法第 7 條、第 19 條、第 23 條等之疑義，爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定，聲請本件解釋。

### 參 聲請解釋憲法之理由及聲請人所主張之立場及見解

#### 一、本件所涉及之基本權利：憲法第 15 條之「財產權」

##### （一）系爭土地長期無償供作道路使用、受有特別犧牲，對聲請人之財產權構成限制、侵害

按「人民之財產權應予保障，憲法第十五條設有明文。國家機關依法行使公權力致人民之財產遭受損失，若逾其社會責任所應忍受之範圍，形成個人之特別犧牲者，國家應予合理

補償。主管機關對於既成道路或都市計畫道路用地，在依法徵收或價購以前埋設地下設施物妨礙土地權利人對其權利之行使，致生損失，形成其個人特別之犧牲，自應享有受相當補償之權利。」，此經 大院釋字第 440 號解釋，闡釋在案。次按「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。惟個人行使財產權仍應依法受社會責任及環境生態責任之限制，其因此類責任使財產之利用有所限制，而形成個人利益之特別犧牲，社會公眾並因而受益者，應享有相當補償之權利。至國家因興辦公共事業或因實施國家經濟政策，雖得依法律規定徵收私有土地（參照土地法第二百零八條及第二百零九條），但應給予相當之補償，方符首開憲法保障財產權之意旨。」，大院釋字第 400 號解釋理由書，亦著有明文。準此，對人民財產權之干涉，無論係對該財產權之剝奪或課予負擔，至該受干預之人民較他人受有特別之不利益、承受「特別犧牲」時，國家即應給予合理之補償。

查本件聲請人所有之系爭土地為聲請人家族之祖產，嗣經臺

南縣政府（99年縣市合併改制前）片面編定為區道（南122線），乃長期提供不特定人使用之道路，屬非都市土地之交通用地。惟聲請人長期以無償方式供不特定人作為道路使用、通行；另因地方政府片面將系爭土地編定為「區道」，於地方政府辦理系爭土地徵收前，系爭土地以片面被闢建為道路，故亦僅能繼續供不特定人通行，無法由自己使用、收益。由此可知，聲請人系爭土地之財產權，實受有特別犧牲無疑。

## （二）租稅之課徵，亦屬對財產權之限制

次按「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」憲法第15條，定有明文。租稅乃國家為支應財政需要，對人民強制徵收之金錢，對人民之財產權可謂最深刻之干預。本件涉及聲請人出售土地時應課徵或減免之土地增值稅，自構成對聲請人之財產權之限制。

惟系爭確定判決所適用之土地稅法第39條第2項、系爭財政部函釋則未慮及聲請人之財產權亦受有特別犧牲，未比照土地稅法第39條第1項給予免徵土地增值稅之利益，與憲法第7條揭示之「平等原則」相悖；系爭農委會函釋逾越法律規定、增加法律所無之租稅構成要件，抵觸憲法第19條之「租

稅法律主義」，依憲法第 171 條第 1 項、第 172 條規定，前述法律及函釋均屬無效。茲分別論述如次：

二、土地稅法第 39 條第 2 項、系爭財政部函釋未慮及聲請人之系爭土地亦受有特別犧牲，未比照土地稅法第 39 條第 1 項給予免徵土地增值稅之利益，牴觸憲法第 7 條揭示之「平等原則」

(一) 憲法第 7 條之要求：「實質平等」以及「合理的差別待遇」

1. 憲法第 7 條以明文揭示「平等原則」，而依 大院大法官歷來之見解，平等原則乃要求「相同事物為相同處理、不同事物為不同處理」，釋字第 485 號解釋對此曾闡釋：「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待。」是如無正當理由，而為不合理之差別待遇，即與「平等原則」之要求相違。
2. 至於「差別待遇」是否「合理」，應就「差別待遇之目的」以及「差別待遇之目的與手段是否具有正當合理關聯」加以判斷。例如 大院釋字第 593 號解釋略以：「國家基於一定之公

益目的，對特定人民課予繳納租稅以外之金錢義務，涉及人民受憲法第十五條保障之財產權，其課徵目的、對象、額度應以法律定之，或以法律具體明確之授權，由主管機關於授權範圍內以命令為必要之規範。該法律或命令規定之課徵對象，如係斟酌事物性質不同所為之合目的性選擇，其所規定之課徵方式及額度如與目的之達成具有合理之關聯性，即未牴觸憲法所規定之平等原則與比例原則。」；釋字第 648 號解釋解釋理由書略以：「行政機關在財稅經濟領域方面，於法律授權範圍內，以法規命令於一定條件下採取差別待遇措施，如其規定目的正當，且所採取分類標準及差別待遇之手段與目的之達成，具有合理之關聯性，其選擇即非恣意，而與平等原則無違。」；釋字第 719 號解釋解釋理由書略以：「法規範是否符合平等原則之要求，應視該法規範所以為差別待遇之目的是否正當，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第六八二號、第六九四號、第七〇一號解釋參照）。」等，均已明確闡釋在案（比較法上之參考資料，請參見附件五：Pieroth / Schlink, Grundrechte Staatsrecht II, 31. Auflage, Rn. 494, 496, C.F.Müller, 2015；附件六：日本最高裁判所，昭和 60 年 3 月 27 日大法

廷判決，最高裁判所民事判例集第 39 卷 2 號 247 頁。）

(二) 聲請人系爭土地財產權雖受有「特別犧牲」，卻未能比照公共設施保留地獲得減免土地增值稅之利益，與「平等原則」相牴觸

1. 土地稅法第 39 條第 2 項以及系爭財政部函釋以是否為「依都市計畫法指定之公共設施保留地」作為判斷標準，就聲請人所有之系爭土地為差別待遇

(1) 按土地稅法第 39 條第 1 項、第 2 項分別規定：「被徵收之土地，免徵其土地增值稅。」、「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。」次按系爭財政部函釋略以：「土地稅法第三十九條第一項『被徵收之土地，免徵其土地增值稅』及同條第二項前段『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，適用該條文第二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。」等語，因此，僅有「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」，始得免徵土地增值稅。

- (2) 惟如前所述，系爭土地長期以無償方式供不特定人作為道路使用、通行，另又因地方政府片面將系爭土地編定、闢建為「區道」，致系爭土地於地方政府辦理徵收前，亦僅能繼續供不特定人通行，受有特別犧牲。此就而言，與依都市計畫法指定之公共設施保留地本質上並無不同，本應為相同之對待，亦即，依都市計畫法指定之公共設施保留地因受有特別犧牲應予以補償，如無正當理由，對同樣受有特別犧牲之系爭土地，亦應給予補償，否則即屬對系爭土地為不合理之差別待遇，與憲法第7條所揭示之平等原則相悖。又所謂「補償」，並不以發給徵收補償費為限。如係依都市計畫法指定之公共設施保留地，國家自應儘速辦理徵收並發給補償費；惟如考慮本件個案之具體情形，地方政府透過地目變更之方式改變私有土地之使用區分，又未將該私有土地編為公共設施保留地，惟該私有土地事實上仍已供作道路使用，此時即可考慮

以免徵土地增值稅等租稅優惠方式給予補償。

2. 土地稅法第 39 條第 2 項以及系爭財政部函釋所為之差別待遇之目的欠缺合理性，亦無法說明目的與手段間有何正當合理關聯，顯然抵觸憲法第 7 條揭示之平等原則以及第 23 條之「比例原則」

- (1) 依前引 大院歷號解釋以及比較法上學說、實務見解可知，「差別待遇」是否「合理」，應就「差別待遇之目的」以及「差別待遇之目的與手段是否具有正當合理關聯」加以判斷。本件經查：

- (2) 目的不具合理性

按土地稅法第 39 條第 2 項以及系爭財政部函釋之規定，僅「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」之土地得免徵土地增值稅，同受有特別犧牲之系爭土地因非公共設施保留地，不給予免徵之補償。惟以「是否屬公共設施保留地」為區分標準，其正當理由何在？蓋縱非公共設施保留地（例如釋字第 400 號解釋之「既成道路」）如受有特別犧牲，依 大院歷來見解，亦應給予補償。故是否應給予補償，應考慮是否受有特別犧牲，而非該土地之性質是否屬於公共設施保留地。土地稅法第 39

條第 2 項以及系爭財政部函釋所為前述差別待遇，就其規範目的而言，顯然欠缺合理性。

(3) 未能說明目的與手段是否具有正當合理關聯

所謂「目的與手段是否具有正當合理關聯」，不外乎應考慮「是否追求正當目的」、「是否為達成此一目的所必要」、「與目的價值成適當比例」，亦即憲法第 23 條要求之「比例原則」之內涵（參見吳庚、陳淳文，《憲法理論與政府體制》），增訂三版，第 175 頁，2015；以及附件七：Pieroth / Schlink, Grundrechte Staatsrecht II, 31. Auflage, Rn. 497, 499, C.F. Müller, 2015）。本件因土地稅法第 39 條第 2 項以及系爭財政部函釋所為前述差別待遇之規範目的根本欠缺合理性，故當然無法說明目的與手段究竟有何正當合理關聯，而與「平等原則」、「比例原則」之要求相悖。

又如前所述，於本件中，地方政府乃透過地目變更之方式改變私有土地之使用區分，又未將該私有土地編為公共設施保留地，地方政府無須就該私有土地辦理徵收，然卻於事實上將該私有土地闢建供作道路使用，使所有人受有無法利用土地之特別犧牲，卻又無法透過徵收程序取得金錢補償。此時立法者即應考慮是否以免徵土地增值稅等租稅優惠方式給予

補償，如此始能滿足憲法保障人民財產權之意旨，且亦不會僅依系爭土地是否位於都市計畫區內、是否為公共設施保留地等因素而不能獲得補償，造成不合理之差別待遇。於此一併敘明。

3. 綜上，聲請人之系爭土地受有特別犧牲，惟土地稅法第 39 條第 2 項以及系爭財政部函釋僅就「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土地」給予免徵土地增值稅之補償，並未慮及系爭土地亦受有特別犧牲，亦應獲得補償，顯然牴觸憲法第 7 條揭示之「平等原則」，亦與憲法第 23 條之「比例原則」不合。

### 三、系爭農委會函釋增加法律所無之要件，牴觸憲法第 19 條所揭示之「租稅法律主義」

#### (一) 租稅構成要件應以法律定之

按憲法第 19 條明定：「人民有依法律納稅之義務。」；次按「憲法第十九條規定，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、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；主管機關

本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許。」迭經 大院釋字第 622 號、第 640 號、第 674 號、第 692 號、第 703 號解釋闡釋在案。另因對人民課徵租稅乃對人民財產權之限制，是依憲法第 23 條規定，本有「法律保留原則」之適用。是無論係對人民課徵稅捐，或給予人民減免稅捐之優惠，有關租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，均應以法律或法律明確授權之命令定之。

## (二) 系爭農委會函釋增加法律所無之要件，抵觸「租稅法律主義」、「法律保留原則」

1. 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。」。次按同法第 10 條第 1 項（農業發展條例第 3 條第 10 款亦有相同規定）、同法施行細則第 57 條規定（農業發展條例施行細則第 2 條、農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 2 條亦有相同之規定）亦分別規定：「本法所稱農業用地，指非都市土

地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。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。三、農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍（藏）庫、農機中心、蠶種製造（繁殖）場、集貨場、檢驗場等用地。」、「本法第 39 條之 2 第 1 項所定農業用地，其法律依據及範圍如下：一、農業發展條例第 3 條第 11 款所稱之耕地。二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內所編定之林業用地、養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。三、依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區、森林區以外之分區內所編定之農牧用地。四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。五、依國家公園法劃定為國家公園區內按各分區別及使用性質，經國家公園管理機關會同有關機關認定合於前 3 款規定之土地。」準此，非都市土地經編定為特定農業區交通用地者，如該土地依法供與農業經營不可分離之農路使用，則得依土地稅法第 10 條第 1 項第 2 款及土地稅法施行細則第 57 條第 2 款規定認定為「農業

用地」，並得依同法第 39 條之 2 第 1 項申請不課徵土地增值稅。

2. 查聲請人為出售系爭土地，向臺南市稅務局申報土地移轉現值，惟經臺南市善化區公所勘驗結果：「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。」，臺南市稅務局及系爭確定判決乃引用系爭農委會函釋，略以：「『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三十七條及第三十八條之適用。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。」，認系爭土地之現狀為部分種植白甘蔗、部分供作道路使用，而該道路為依公路法闢建之區道，是並非與農業經營不可分離之農路，系爭土地非屬「農業用地」，故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。
3. 惟如前所述，依土地稅法第 10 條第 1 項、同法施行細則第 57 條規定，如係「與農業經營不可分離、供農路使用」之土地，

即屬農業用地，至其用地編定類別為何，並不影響系爭土地是否屬農業用地之判斷。遽臺南市稅務局及系爭確定判決引用系爭農委會函釋「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」之見解，以系爭土地部分係依公路法闢建之區道為由，否認系爭土地為土地稅法所定之農業用地，此無非係以行政機關之函釋增加土地稅法所無之要件，亦即，除土地稅法第 10 條第 1 項、同法施行細則第 57 條規定之要件外，尚需滿足「非屬公路法所定義之公路，包括國道、省道、縣道、鄉道及專用公路」者，始得定性為農業用地而得申請不課徵土地增值稅。系爭農委會函釋顯已逾越土地稅法之規範範圍，增加土地稅法所無之土地稅減免要件，而與憲法第 19 條、第 23 條之規範意旨相牴觸。

#### 四、結語

據上論結，本件聲請人所受系爭確定判決適用之土地稅法第 39 條第 2 項、系爭財政部函釋以及系爭農委會函釋，不法侵害聲請人受憲法第 15 條所保障之財產權，牴觸憲法第 7 條、第 19 條、第 23 條，依憲法第 171 條第 1 項、第 172 條規定，

應屬無效。

憲法上人權保障條款對所有國家權力均有拘束力，立法、執行和審判均應於個案中依憲法規範意旨制訂或適用法律，系爭確定判決及下級審判決就有抵觸憲法疑義之法規範，並未本諸憲法意識加以審視，徒以「立法者仍有立法形成自由」之遁詞，機械從命於現行法律規定，規避法官應依據憲法、依據合憲之法律獨立審判，於個案中實現正義之責務。各級法院法官欠缺憲法意識之結果，即是使人民須敗訴定讞，飽受折磨後方得提請 大院解釋憲法，以求救濟。人民之權利遭行政、立法機關戕害，各級法院法官又未能貫徹其捍衛人權、維護法制以實現公平正義之義務，誠屬遺憾。

以上爰請 大院大法官鑒核，宣告系爭法律規定以及函釋為違憲，以確保聲請人受憲法保障之權利。

#### 肆 關係文件之名稱及件數

附件一：財政部 90 年 11 月 13 日台財稅字第 0900457200 號函影本乙件。

附件二：行政院農業委員會 90 年 2 月 2 日（90）農企字第 900102896 號函影本乙件。

附件三：臺灣臺南地方法院 103 年 2 月 27 日 102 年度簡字第 79 號行政訴訟判決影本乙件。

附件四：高雄高等行政法院 103 年 7 月 30 日 103 年度簡上字第 23 號判決影本乙件。

附件五：Pieroth / Schlink, Grundrechte Staatsrecht II, 31.Auflage, Rn. 494, 496, C.F.Müller, 2015。

附件六：日本最高裁判所，昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決，最高裁判所民事判例集第 39 卷 2 號 247 頁(電子檔版本)。

附件七：Pieroth / Schlink, Grundrechte Staatsrecht II, 31.Auflage, Rn. 497, 497, C.F.Müller, 2015。

此 致  
司 法 院

聲 請 人：蘇嘉宏

共同代理人：林石猛律師

張宗琦律師

王信仁律師