

# 裁判選輯及評釋：憲法

黃儉華\*

【裁判字號】憲法法庭112年憲判字第19號  
（供公眾通行之法定空地地價稅案）

【裁判案由】聲請人分別認所受不利確定終局判決，所適用之土地稅減免規則第9條但書規定等，牴觸憲法，聲請解釋、法規範憲法審查及裁判憲法審查。

【裁判日期】民國112年12月07日

【裁判要旨】

土地稅減免規則第9條規定，無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵。因建築基地所保留之法定空地雖可供公眾通行，但仍維持並享有該法定空地屬於建築基地之利益，與單純無償供公眾使用而完全無法使用收益之道路土地，在建築法上之性質與功能不同，故其但書規定對提供法定空地無償供公眾通行者，仍然課徵地價稅，尚無違反憲法第7條規定之平等原則。

【評釋】

## 壹、憲法法庭實質變更見解，承認得以基於概括授權之法規命令設定租稅構成要件

本號判決除要旨中所謂平等原則之審查操作外，有關於租稅法定原則內涵之變更問題。此見於判決理由第15段：「憲法第7條保障人民之平等權，法規範是否符合平等原則之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定（司法院釋字第593號、第764號、第781號、第782號及第783號解釋參照）。租稅法律關係中，立法者為了實現憲法所賦予之任務，而就各種稅捐之稽徵及減輕或免除分別訂定不同之規範，其分類及差別待遇，涉及國家財稅政策之整體規劃，適合由代表民意之立法機關及擁有專業能力之相關行政機關，以法律或法律明確授權之法規命令定之，其規定如有正當目的，且分類與目的之達成間具有合理關聯，即符合憲法第7條平等權保障之意旨（司法院釋字第745號解釋、憲法法庭112年憲判字第10號判決參照）。」先說明如下。

### 一、釋憲實務向來對憲法第19條表示之見解

#### （一）認為租稅構成要件為國會保留事項

稅法學界一般認為，憲法第19條揭示租稅法定原則，又有稱為依法課稅原則，其意義為：租稅構成要件應以形式意義之法律定

\* 本文作者係執業律師

之；租稅之成立、增減等，屬於國會保留事項，不得以行政命令定之<sup>1</sup>。關此，早期釋憲實務及晚近少數大法官解釋，均表明此一要求。諸如：

釋字第210號解釋理由書第1段：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。」

釋字第367號解釋理由書第1段：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義」

釋字第413號解釋理由書第2段：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民祇有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目而負繳納義務或享受優惠，舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令取代法律或作違背法律之規定」

釋字第566號解釋理由書第2段：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠，主管機關

基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，不得另為增減，否則即屬違反租稅法律主義」

釋字第693號解釋理由書第1段：「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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違（本院釋字第622號、第六六〇號、第六八五號解釋參照）。」

釋字第700號解釋理由書第1段：「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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無牴觸（本院釋字第42〇號、第四六〇號、第四九六號、第五一九號、第五九七號、第六二五號解釋參照）。」

釋字第703號解釋理由書第3段：「憲法第

註1：例如，陳敏（2019），《稅法總論》，自版，第37以下。

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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等**租稅構成要件**，**以法律明文規定**。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（本院釋字第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六七四號、第六九二號解釋參照）。」

憲法訴訟法施行後，憲法法庭111年度憲判字第5號判決，在形式上仍作相同之宣示：「憲法第19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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等**租稅構成要件**，**以法律明文規定**。而主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持一般法律解釋方法，且符合相關憲法原則及各該法律之立法目的，即與租稅法律主義無違（司法院釋字第660號、第693號及第700號解釋參照）。」

## （二）近期釋憲實務多表示立法者得授權以明確法規命令制定租稅要件

然而，除了上述與學理相同之釋憲實務見解外，亦有不少大法官解釋則認為，與一般法律保留原則之要求無異，行政機關得基於立法者明確之授權而制定租稅構成要件。就

此而言，係事實上放寬租稅法定原則之要求。爰將相關解釋臚列如下：

釋字第620號解釋文第1段：「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、稅率等租稅構成要件，**以法律或法律明確授權之命令定之**，迭經本院闡釋在案。」

釋字第650號解釋理由書第1段：「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、稅率等租稅構成要件，**以法律或法律明確授權之命令定之**；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，**其授權應符合具體明確之原則**；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，迭經本院解釋在案（本院釋字第四四三號、第六二〇號、第六二二號、第六四〇號解釋參照）。」

釋字第657號解釋理由書第1段：「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、稅率等租稅構成要件，**以法律或法律明確授權之命令定之**；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，**其授權應符合具體明確之原則**；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，迭經本院解釋在案（本院釋字第四四三號、第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六五〇號解釋參照）。」

釋字第661號解釋理由書第1段：「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、稅率等**租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之**，迭經本院解釋在案。」

釋字第705號解釋理由書第1段：「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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等**租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之**；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（本院釋字第六五〇號、第六五七號解釋參照）。」

釋字第706號解釋理由書第1段：「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（本院釋字第六二二號、第六四

〇號、第六七四號、第六九二號、第七〇三號解釋參照）。」

憲法訴訟法施行後，本件判決之前，則並無關於立法者得否授權以行政命令制定租稅構成要件規定之判決。

### （三）小結

由上，釋憲實務對於租稅法定所表示之見解，實際上在國會保留與一般法律保留之間游移。

## 二、112年憲判字第19號判決實質容許以基於概括授權之法規命令規範租稅構成要件

查本號判決之聲請標的之一為<sup>2</sup>，土地稅減免規則第9條規定：「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵。」其授權基礎，依照土地稅減免規則第1條之規定，為土地稅法第6條及平均地權條例第25條。

該二條文大同小異。土地稅法第6條規定：「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」平均地權條例第25條：「供國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、

註2：按，本號判決之聲請人為複數，其中部分同時聲請裁判憲法審查。然本文著重於抽憲法規範之審查。於此敘明。

教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，其地價稅或田賦得予適當之減免；減免標準與程序，由行政院定之。」

進一步觀察，上開二條文，事實上僅提及得以減免租稅之「目的」，對於一般認為授權明確性原則之其他要求，諸如授權之範圍與內容，均隻字未提，顯然屬於「概括」之授權。退一步言之，綜合以觀，雖然上開二條文雖然「例示」得以減免土地稅之土地用途範圍，但其實簡直包山包海，毫無限定範圍可言，實難認為對適用範圍有所規範。再者，上開二條文僅稱「得」給予「適當之減免」，但就授權內容之基本決定，諸如何等情形得免稅、何等情形則得以減稅，減稅係降低稅率或計算基準減少等框架規定，亦均付之闕如。如此，顯然不符合一般對於法律保留原則中「明確授權」之要求。

是以，縱使本號判決理由在文字上有意迴避提及憲法第19條，形式上僅以憲法第7條平等權進行審查，然而其仍記載：「國家財稅政策之整體規劃，適合由代表民意之立法機關及擁有專業能力之相關行政機關，以法律或法律明確授權之法規命令定之」云云，不忘要求，租稅之減輕或免除，應以明確授權之法規命令就予以規範。此等欲蓋彌彰之行文，並不改變實際上改變見解地承認，基於立法者概括授權之土地稅減免規則，並不違憲。另外，本號判決援引司法院釋字第745號

解釋、憲法法庭112年憲判字第10號判決。惟查，上開二案件之聲請標的，均為形式意義之法律，與本號判決為基於授權而制定之法規命令，並不相同，且亦均未提及任何關於授權或類似之文字。此等援引，實際上已屬於「超譯」，而與先前釋憲實務見解之內容迥然有別。綜上可知，憲法法庭已經實質上變更租稅法定原則的憲法要求。然而，該判決實際上容許立法者以概括授權之方式，使行政機關獲得制定租稅要件之權力，已過度放寬對於租稅規範之審查，可謂釋憲實務在財稅憲法方面重大且惡劣之退步。

## 貳、憲法法庭完全忽略平等原則在稅法中具體化之脈絡

### 一、平等原則於稅法之具體化：稅法目的與適用原則

由於租稅負擔係無直接對待給付（無對價）之金錢負擔，對於人民而言，並不能因納稅而直接獲得國家相對應之服務，是以特別著重稅捐負擔之公平。或認為，租稅之目的在獲取國家日常財政所需，而稅法之目的在於平等分配租稅負擔。而關於稅法應如何分配租稅負擔方得謂公平，學說上有量能原則、量益原則以及人頭稅等<sup>3</sup>。其中量能課稅原則為多數學者所接受，認為稅法上之建構性原則。其要求，國家賦予人民租稅負擔，應以其個人之經濟負擔能力（納稅能力）為據；在國家對人民課徵租稅時，應以個人之

註3：就此，僅參考柯格鐘，〈憲法解釋與量能課稅及實質課稅原則〉，《司法院大法官九十八年度學術研討會：憲法解釋與納稅義務人之權利保障》（上冊），第19頁以下。

經濟能力為比較標準，能力高者負擔較高，能力低者則反之。

就此，釋字第597號解釋文曾明確提及：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。」

釋字第745號解釋理由書第3段：「憲法第7條規定人民之平等權應予保障。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，及其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第682號、第722號解釋參照）。所得稅法第13條規定：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」為計算個人綜合所得淨額，立法者斟酌各類所得來源及性質之不同，分別定有成本及必要費用之減除、免稅額、扣除額等不同規定（所得稅法第4條、第14條及第17條等規定參照）。此等分類及差別待遇，涉及國家財政收入之整體規畫及預估，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，始符合量能課稅要求之客觀淨值原則，從而不違反憲法第7條平等權保障之意旨。」亦認為。量能課稅係憲法第7條平等權

之在稅法中之體現，若符合量能課稅原則，即不違反憲法上之平等要求。

不過在所得稅以外的稅目如土地稅中，量能課稅原則之作用可能受到挑戰，此體現於，**土地稅（不動產稅）之正當化基礎以及應遵循原則**，學說上有不同意見。其中有認為課徵土地稅係因為土地有「應然收益」，因此有「應然的稅捐負擔能力」。此係採取量能課稅原則之見解。另有認為，**課徵土地稅係對於地方自治團體興建及維持當地基礎設施花費之補償，此說則係基於量益原則**。<sup>4</sup>另有認為，徵收土地稅並非基於平等原則之要求，而係具有將**財富重分配**功能<sup>5</sup>，對土地稅應審查該等**社會目的**是否可以正當化平等原則之偏離。

## 二、本號憲法法庭判決之平等原則審查評析

### （一）對於土地稅徵免之正當化基礎另劈蹊徑：平均地權之基本國策

關於土地稅之課徵與減免應依循何種原則，憲法法庭採取與學說討論完全不同之路徑。就本文所見，憲法法庭似係採取**社會目的說**。首先，本號判決理由書第18段先援引**憲法第142條規定**：『國民經濟應以民生主義為基本原則，實施平均地權，節制資本，以謀國計民生之均足。』以及第143條第1項後段規定：『私有土地應照價納稅……』，並基此認定：「基於平均地權之基本國策，

註4：以上參考，范文清，土地稅，收於：黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編（2015），《稅法各論》，第338頁以下，新學林。另有關於就財產本體課稅是否合憲之爭論等。

註5：參陳清秀（2019），《稅法各論》（下），第158頁以下，元照。

為了促進土地有效利用，適當分配土地利益，地價稅之課徵，應以平均地權為政策目標。」按平均地權之憲法基本國策，係保障（百年前做為主要生產工具之）土地所有權不被少數地主壟斷，使廣大國民可以共同享有因土地所產生之利益。而實施平均地權之方式，及包括土地照價徵稅，由此，實亦包含「節制資本」之政策性目的在內。此在（至少形式上）以三民主義<sup>6</sup>為基礎之我國憲法秩序下，或有其根據。由此亦可知，即使所採取者為社會目的理論，憲法法庭並非基於財富重新分配之學說立場。

另外，憲法法庭既然並不採量能、量益原則為土地稅之正當化基礎，則亦未對上開二原與土地稅之關係進一步闡明。就此，似不無遺憾。

## （二）憲法法庭就聲請標的規定之審查過程與結論，均難認為符合基本國策之目標之精神

既然土地稅係基於平均地權之基本國策，則不論是課徵、加重或減免租稅，在審查相關土地稅規定時，均應考量是否有助於實現該等目的。

不過，本號判決理由書第18段認定：「99年5月7日修正發布之土地稅減免規則第9條規定：『無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵。』該條前段規定是因為**私有土地之所有人既無償提供該土地供公眾通**

**行**，具有促進地盡其利，適當分配土地利益之功能，符合前述減免地價稅之目的，故特予以規定減免地價稅以減輕其負擔，並鼓勵人民提供私有土地以供公眾利用。該條但書（即系爭規定），則規定無償供公眾通行之道路土地如屬建造房屋應保留之法定空地部分，即不予免徵地價稅。其目的係為顧及租稅公平負擔，避免免稅之條件過度寬鬆，其目的核屬正當。」此等論述，不無可疑。蓋但書所定情形，亦屬於私人以其土地無償供公眾通行利用之情形，免稅條件過度寬鬆云云，無從知悉何謂寬鬆以及何謂嚴格之真正區分原因，難認為屬於實質不給予免稅優惠之合理理由。另外，此一目的，與平均地權之基本國策，究竟有何關聯，亦有難以理解之處。若認為應使土地所有權分配均衡，則此等規範自難以達成。若認為係以間接方式「獎勵」土地所有人分享因土地所生之利益，則或可認為合理。

至於地價稅是否減免之具體標準，應進一步觀察分析本號判決理由第22段：「是法定空地屬建築基地之一部分，提供該建築物日照、採光、通風、景觀、防火、安全等特定之功能，與人民私有並非建築基地之一部分而單純無償供公眾使用之道路土地，性質與功能均有所不同。次按法定空地屬建築基地之一部分，依法應併同主建築物一併移轉，建築物所有人就法定空地之留設，除享有較優良之居住品質及環境空間外，未來如有改建或實施都市更新，該法定空地之所有權人

註6：憲法前言即載明：「中華民國國民大會受全體國民之付託，依據孫中山先生創立中華民國之遺教，為鞏固國權，保障民權，奠定社會安寧，增進人民福利，制定本憲法，頒行全國，永矢咸遵。」

尚得參與分配更新後之房地，其權益不因其是否專供或兼供公眾通行使用而受影響。是對土地所有人而言，**建築基地所保留之法定空地雖可供公眾通行，但仍維持並享有該法定空地屬於建築基地之利益，與單純無償供公眾使用而完全無法使用收益之道路土地，在建築法上之性質與功能不同。法定空地供公眾通行，縱為無償，因其已計入依建築法應留設之法定空地，即無須再就建築基地中之其他土地予以留設，對提供者仍具有建築上之利益；而提供私有非法定空地無償供公眾通行，該土地所有人並未獲取任何利益，二者本質尚有所不同。系爭規定因此區隔，於地價稅核課上有所區別，對提供法定空地無償供公眾通行者，仍然課徵地價稅，其分類與公平課稅目的之達成間，具有合理關聯，尚無違反憲法第7條規定之平等原則**。則大法官似於本號判決認定，**即使土地無償供公眾通行，但只要土地所有權人仍享有一定之利益，其地價稅即不予減免。**

然而，若從判決理由第18段所認定之減免理由，亦即，減輕無償提供土地供公眾通行之土地所有權人的地價稅負擔，並鼓勵人民提供私有土地以供公眾利用，則**不論提供者**

**是否本身因該空地得否享有經濟上利益，恐怕均非差別待遇之理由。蓋不論於土地所有人本身是否享有部分利益，公眾獲得無償通行之利益，實際上並無不同。此等情形仍若認為無鼓勵之必要，豈非敦促法定空地之土地所有權人將土地封閉，不再讓人通行，以彌補其相對剝奪感？！（至於是否符合道路交通規定等，則屬另事）憲法法庭審查結論，表示土地所有人完全無私地奉獻出其土地供公眾無償通行，才能享有「優待」此與鼓勵人民提供私有土地以供公眾利用之目的，難認為相符，並有道德綁架之言外之意在內，甚且不無鼓勵自私自利之嫌。難認為合理。**

### 參、結語

在本號判決之中，憲法法庭除了實質變更租稅法定原則之內涵，容許基於概括授權之法規命令制定租稅構成要件，在財政憲法上大開倒車。此外，在地價稅徵免上，憲法法庭忽視學術界對於土地稅制正當性基礎的努力，對於平均地權之基本國策，亦難認為有正確的把握。凡此，實均令人感到遺憾。

（投稿日期：2024年3月20日）