

釋字第 0 五號解釋協同意見書

大法官 黃茂榮

本號解釋認為：「財政部中華民國九十二年六月三日、九十三年五月二十一日、九十四年二月十八日、九十五年二月十五日、九十六年二月七日、九十七年一月三十日發布之台財稅字第 0 九二 0 四五二四六四號、第 0 九三 0 四五一四三二號、第 0 九四 0 四五 0 0 0 七 0 號、第 0 九五 0 四五 0 七六八 0 號、第 0 九六 0 四五 0 四八五 0 號、第 0 九七 0 四五 0 五三 0 號令，所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算部分，與憲法第十九條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用。」本席敬表贊同。惟鑑於其相關論述及如何解決本號解釋生效時之財政困境，尚有補充的必要，爰提出協同意見書如下，敬供參酌：

壹、既成道路之概念及其法律性質

既成道路首先僅是對土地使用狀態的一種描述，而非法律上明定之土地地目¹。但在實務相約成俗下，已自成一個受現行法肯認之類型，具有一定之類型特徵：一筆土地為不特

¹ 在法律的位階，唯一有明文提及既成道路者，為社會救助法第五條之二第一項第二款規定：「下列土地，經直轄市、縣（市）主管機關認定者，不列入家庭之不動產計算：……二、未產生經濟效益之公共設施保留地及具公用地役關係之既成道路。」關於應如何認定上述之既成道路，同條文第二項授權由中央目的事業主管機關會商社會救助法中央及地方主管機關定之，從而內政部於 97.07.21 訂定發布「未產生經濟效益公共設施保留地及具公用地役關係既成道路認定標準」對既成道路為定義性之規範。

定人和平、公然、繼續長期通行(民法第七百六十九條參照)²。司法院釋字第四〇〇號解釋，亦明確對既成道路的特徵做出歸納：「既成道路成立公用地役關係，首須為不特定之公眾通行所必要，而非僅為通行之便利或省時；其次，於公眾通行之初，土地所有權人並無阻止之情事；其三，須經歷之年代久遠而未曾中斷，所謂年代久遠雖不必限定其期間，但仍應以時日長久，一般人無復記憶其確實之起始，僅能知其梗概(例如始於日據時期、八七水災等)為必要。」當一筆土地具備上述特徵，在公法上即被定性為既成道路，並明訂其法律性質為：「公用地役關係」。

關於既成道路，在建築法規上，各地方自治團體的建築管理自治條例，將其稱為「現有巷道」³。以臺中市建築管理自治條例(101.05.07.制定公布全文)為例，該條例第十九條第一項第一款除將既成道路即現有巷道定義為「供公眾通行，具有公用地役關係之巷道」外，並就其取得規定：「關於供通行公用地役權之取得時效，原則上應依民法第七百六十九條規定以二十年為準，惟若符合民法第七百七十條規定之條件者，得以十年以上視為公用地役權之時效年限。」亦即認為土地依時效取得之規定，負有供通行之公用地役權的負擔時，成為既成道路。該公用地役關係類似但不等同於

² 未產生經濟效益公共設施保留地及具公用地役關係既成道路認定標準第三條第一項規定：「本法所稱未產生經濟效益具公用地役關係之既成道路，指具有下列情形之道路：一、為不特定之公眾通行所必要。二、於公眾通行之初，土地所有權人無阻止情事。三、公眾通行事實經歷年代久遠且未曾中斷。」

³ 參見臺北市建築管理自治條例第二條第三款、高雄市建築管理自治條例第四條第一項、基隆市建築管理自治條例第四條第一項、新竹市建築管理自治條例第四條第一項、臺中市建築管理自治條例第十九條第一項、嘉義市建築管理自治條例第五條第一項、台南市建築管理自治條例第六條第一項、宜蘭縣建築管理自治條例第五條第一項、桃園縣建築管理自治條例第二條第一項、新竹縣建築管理自治條例第四條第一項、苗栗縣建築管理自治條例第五條第一項、彰化縣建築管理自治條例第四條第二項、南投縣建築管理自治條例第五條第一項、雲林縣建築管理自治條例第四條第一項、嘉義縣建築管理自治條例第四條第一項、屏東縣建築管理自治條例第四條第一項、台東縣建築管理自治條例第四條第一項、花蓮縣建築管理自治條例第四條第一項、澎湖縣建築管理自治條例第四條第一項。

因時效而取得之不動產役權。蓋既成道路不但無其應從屬之需役地，而且非因需役地之所有權人，為取得對於鄰地之通行地役權，而長期事實上為通行上之使用⁴，而是因大眾之長期通行而發生。因既成道路以大眾之長期通行，為發生要件，所以實務上就其發生的規範依據，亦論為時效取得⁵。至於其土地所有權人是否主動提供給大眾通行，並非其發生要件。

按民法物權法及關於土地之特別法皆無關於公用地役權的規定。由此可見，在物權法定主義底下，民法及關於土地之民事特別法，本來皆無該物權類型存在。這當中，在民事法上有是否可能經由習慣，承認公用地役權之問題。因此，在司法實務上，將既成道路定性為公法上之「公用地役關係」，而不稱為「公用地役權」。例如 1、行政法院 45 年度判字第 8 號判例要旨：「行政主體得依法律規定或以法律行為，對私人之動產或不動產取得管理權或他物權，使該項動產或不動產成為他有公物，以達行政之目的。此際該私人雖仍保有其所有權，但其權利之行使，則應受限制，不得與行政目的相違反。本件土地成為道路供公眾通行，既已歷數十年之久，自應認為已因時效完成而有公用地役關係之存在。此項道路之土地，即已成為他有公物中之公共用物。原告雖

⁴ 最高法院 86 年度台上字第 2622 號民事判決：「私有土地，若實際已供公眾通行數十年，成為道路，其土地所有權縱未為移轉登記，仍為私人所保留，其所有權之行使，仍應受限制，應認為已有公用地役關係之存在，土地所有人固不得違反供公眾通行之目的而為使用，惟公用地役關係之對象，係不特定之公眾，且亦不以有供役地與需役地之存在為必要，其本質乃係一公法關係，與私法上地役權之性質不同。而民事訴訟法則係當事人得向法院訴請以判決保護其私法之權利，故當事人不得本於公用地役關係，於民事訴訟請求土地所有人不得有妨害其通行之行為，而僅得請求地方政府以公權力加以排除，如有爭議應循行政爭訟程序處理之。」

⁵ 關於現有巷道供通行公共地役關係之取得時效，為便於認定執行，內政部 77.6.8.台內營字第 604585 號函釋稱：「關於供通行公用地役權之取得時效，原則上應依民法第七百六十九條規定以二十年為準，惟若符合同法第七百七十條規定之條件者，得以十年以上視為公用地役權之時效年限。」最高法院 84 年度台上字第 3488 號刑事判決：「原判決以前開系爭巷道於六十六年間供公眾通行迄今歷『十數年』之久，已因時效完成而有公用地役權之存在云云，資為認定之依據。惟經核計，自六十六年起至犯罪發生之八十年為止，先後未逾十六年，能否謂該地已因時效完成而有公用地役關係之存在，非無研酌之餘地。」

仍有其所有權，但其所有權之行使應受限制，不得違反供公眾通行之目的。原告擅自將已成之道路廢止，改闢為田耕作，被告官署糾正原告此項行為，回復原來道路，此項處分，自非違法。」本判例為實務上最早提出公用地役關係此概念者。2、最高法院 78 年度台上字第 197 號民事判決：「公用地役關係，係以不特定之公眾為對象，其本質上仍係公法關係。得通行公用地役地之人，僅係享受公法上之反射利益，非謂其已享有『公用地役權』，自不得持『公用地役權』以對抗土地之所有權人。」3、最高法院 84 年度台上字第 2153 號民事判決：「私有土地供公眾通行已歷數十年，已成道路，在公法上雖應認有公用地役關係存在，其所有權之行使應受限制。惟該土地既未經徵收，仍為私人保留，則土地所有權人仍保有其所有權能，對於無權占有其土地者，仍得行使民法第七百六十七條之物上請求權，請求無權占有者返還土地，僅在公法上其所有權之行使應受不得違反供公眾通行之目的及不許擅自圍堵已成之道路或變更作建築基地之限制而已。」4、最高法院 88 年度台上字第 698 號民事判決：「查公用地役關係並非私法上之權利，乃私有土地而具有公共用物性質之法律關係，與民法上地役權之概念有間，並不以登記為成立要件，倘私有土地具有公用地役關係存在時，土地所有權人行使權利，即應受限制，不得違反供公眾使用之目的，排除他人之使用。」5、最高法院 88 年度台上字第 250 號民事判決：「因不特定之公眾通行所必要之既成道路成立公用地役關係，土地所有人行使所有權應受限制者，應限於原供公眾通行之既成道路部分，難謂因公眾通行之必要得任意變更其位置或擴張其範圍。」

即便如此，土地還是因為變成為既成道路，而帶有物權

上之負擔。該負擔與民法第八百五十一條所定，以不動產供他人不動產之通行為目的，所設定之不動產役權不同：蓋既成道路既無特定之權利人，亦不從屬於特定之不動產，因此，其公用地役關係並無移轉可能性；反之，不動產役權除得依法律行為設定取得外，亦得因時效而取得（民法第八百五十二條第一項）。且依民法第八百五十三條規定，「不動產役權不得由需役不動產分離而為讓與，或為其他權利之標的物」故不動產役權對於需役地具有從屬性。

貳、既成道路之流通價值

由於就既成道路國家機關不但不為徵收⁶，而且國有非公用不動產交換辦法（100.08.31.修正發布）第八條第七款尚規定：「他人所有不動產屬下列情形之一者，不得與國有不動產辦理交換：七、既成道路或溝渠。」因此，既成道路幾乎已無流通價值。

參、過去關於既成道路之釋憲解釋

關於既成道路在流通上之前述窘境，司法院因人民之聲請，做出二號解釋：

1、國家應依法律之規定辦理徵收給予補償；各級政府

⁶ 參見行政院六十七年七月十四日台六十七內字第六三〇一號函：「政府依都市計畫主動辦理道路拓寬或打通工程施工後道路形態業已改變者，該道路範圍內之私有土地，除日據時期之既成道路目前仍作道路使用，且依土地登記簿記載於土地總登記時，已登記為『道』地目之土地，仍依前項公用地役關係繼續使用外，其餘土地應一律辦理徵收補償。」及同院六十九年二月二十三日台六十九內字第二〇七二號函：「查台六十七內字第六三〇一號院函說明二第二項核釋日據時期既成道路仍依公用地役關係繼續使用乙節，乃係顧及地方財政困難，一時無法籌措鉅額補償費，並非永久不予依法徵收，依土地法第十四條：『公共交通道路土地不得為私有……其已成為私有者，得依法徵收。』之原旨，作如下之補充規定：『今後地方政府如財政寬裕或所興築道路曾獲得上級專案補助經費，或依法徵收工程受益費，車輛通行費者，則對該道路內私有既成道路土地應一律依法徵收補償。』」上開二則函釋後經釋字第四〇〇號宣告違憲不再援用。

如因經費困難，不能對上述道路全面徵收補償，有關機關應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償：大法官釋字第四〇〇號解釋之解釋文：「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。如因公用或其他公益目的之必要，國家機關雖得依法徵收人民之財產，但應給予相當之補償，方符憲法保障財產權之意旨。既成道路符合一定要件而成立公用地役關係者，其所有權人對土地既已無從自由使用收益，形成因公益而特別犧牲其財產上之利益，國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償，各級政府如因經費困難，不能對上述道路全面徵收補償，有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償。若在某一道路範圍內之私有土地均辦理徵收，僅因既成道路有公用地役關係而以命令規定繼續使用，毋庸同時徵收補償，顯與平等原則相違。至於因地理環境或人文狀況改變，既成道路喪失其原有功能者，則應隨時檢討並予廢止。行政院中華民國六十七年七月十四日臺六十七內字第六三〇一號函及同院六十九年二月二十三日臺六十九內字第二〇七二號函與前述意旨不符部分，應不再援用。」

2、既成道路之公法上的負擔不及於地下，其地下之利益仍應予補償：大法官釋字第四四〇號解釋之解釋文：「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。臺北市政府於中華民國六十四年八月二十二日發布之臺北市市區道路管理規則第十五條規定：『既成道路或都市計畫道路用地，在不妨礙其原有使用及安全之原則下，主管機關埋設地下設施物時，得不徵購其用地，但損壞地上物應予補償。』其中對使用該地下部分，既不徵購又未設補償規定，與上開意旨不符者，應不再援用。至既成道路或都市計畫道路用地之徵收或購買，應依本院釋字第四〇〇號解釋及都市計畫法第四十八條之規定辦理，併此指明。」

依上開二號解釋，既成道路之所有權固然因公用地役關係，而在地上之使用收益上受到限制，但如有對於相鄰土地辦理徵收，而就既成道路，僅因其為既成道路有公用地役關係，而即以命令規定繼續使用，毋庸同時徵收補償，仍顯與平等原則相違，違反憲法第七條所定之平等原則（釋字第四〇〇號解釋參照）。自明的，更不得因其為既成道路，而於其依法徵收或價購以前，在其地下埋設設施，不給予相當補償（釋字第四四〇號解釋參照）。

肆、既成道路之市場形勢

為解決既成道路徵收問題，行政院雖曾頒訂「依司法院大法官議決釋字第四〇〇號解釋對私有既成道路取得問題之處理情形」，明訂各機關辦理要項，惟由於既成道路之面積及徵收經費龐大，政府之財政難以支應。是以，該號解釋之解釋文雖釋稱「國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償，各級政府如因經費困難，不能對上述道路全面徵收補償，有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補

償」惟自其於 85.04.12.公布迄今，仍難以落實。從而，關於既成道路之市場形勢，一方面來說，由於所有權人對於既成道路之用益權，因受到公用地役關係的限制，而幾乎永久且完全的被挖空；另一方面國家不僅拒絕徵收既成道路，並且否定其所有權人請求既成道路所在地之政府，徵收該既成道路的權利⁷，以致既成道路在私經濟市場一時喪失其流通性，成為無交易價值之財產。然即使如此，在與土地有關之稅捐法卻規定，在既成道路因買賣移轉時，應對該土地之所有人課徵土地增值稅；在繼承或贈與時，應對之課徵遺產稅或贈與稅。為土地增值稅稅基（漲價總數額）之計算，係以公告土地現值為計算基礎（土地稅法第三十一條參照）；為遺產及贈與稅稅基之計算，係以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準，所稱時價，以公告土地現值為準（遺產及贈與稅法第十條第三項參照）。換言之，既成道路在上開土地增值稅⁸、遺產及贈與稅之稅基的計算上並無例外，皆以土地公告現值，為其稅基之計算基礎。要之，既成道路在私經濟市場，因不能融通而無交易價值；然在公經濟市場，為土地稅、遺產及贈與稅之課徵，原則上卻有以法定地價(即土地公告現

⁷ 參見最高行政法院九十二年度判字第一六九三號判決：「理由四、(二)請求徵收及給付補償費部分：本院按：土地徵收，係國家因公共事業之需要，對人民受憲法保障之財產權，經由法定程序予以剝奪之謂。規定此項徵收及其程序之法律必須符合必要性原則，並應於相當期間內給予合理之補償（司法院釋字第四二五號解釋意旨參照）。因此公用徵收僅國家為徵收權之主體，一般人民並無公用徵收之公法上請求權。人民向國家請求徵收其所有土地之行為，其性質純屬促請國家發動徵收權之行使而已，非謂人民對國家有公用徵收之公法上請求權存在。至司法院釋字第四二五號解釋固指既成道路成立公用地役關係者，其所有權人因公益而特別犧牲其財產上之利益，國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償；及若在某一道路範圍內之私有土地均辦理徵收，僅因既成道路有公用地役關係而以命令規定繼續使用，毋庸同時徵收補償，顯與平等原則相違等語。惟該解釋內亦明言『國家應依法律之規定辦理徵收給予補償』，亦即應依實定法之規定辦理徵收給予補償，而非謂『國家應依本解釋辦理補償』。」

⁸ 財政部 86.02.14.台財稅第 861883612 號函：「供公共通行之既成巷道土地，自願按公告土地現值之價格售與政府，因該土地使用分區為住宅區，非屬都市計畫道路，可否適用土地稅法第三十九條第二項（編者註：現行法為第三項）免徵土地增值稅一案。……本案土地其都市計畫使用分區為住宅區，在未完成都市計畫變更程序前，尚非屬平均地權條例第四十二條第二項所稱『依法得徵收之私有土地』，似無免徵土地增值稅之適用。」

值)為標準之價值，並以該價值為上開稅捐之稅基的計算基礎。

蓋既成道路既難以期待受政府徵收，亦難以在自由交易市場上流通及透過交易形成公正之市場價格，且所有權人仍應繳納土地之相關稅捐，已如前述，是以，乃演進出既成道路之所有權人，透過利用所得稅法第十七條第一項第二款第二目之一准予納稅義務人就捐贈申報列舉扣除的方法，「貼現」其價值，以滿足該所有權人顯然渺無實現期限之徵收補償的期待權。惟同時亦衍生出應依何種標準計算並核定該捐贈之既成道路的價值，以及如何計算納稅義務人得列舉扣除之金額的問題。按依實質課稅原則，捐贈土地之價值本固應核實認定之，即依既成道路之市價核定之，但由於既成道路之市場因國家拒絕徵收而失效，需要另尋替代的核定標準。

關於既成道路之市價，倘國家不干預拒絕徵收既成道路時所形成之市場形勢，既成道路之市價最高應可接近於其公告現值的 40%。蓋假設捐贈者之綜合所得淨額應適用之邊際稅率為 40%時，其捐贈既成道路可產生之綜合所得稅的節省稅額，最多即為既成道路公告現值的 40%。由於土地所有權人至多只能貼現其土地公告現值之 40%，於是引起稅捐稽徵機關之質疑：例如主張，因為捐贈人最多只付出土地公告現值之 40%的代價，即可取得其捐贈之既成道路，所以似不得以既成道路之公告現值的全額列報為其捐贈之既成道路的列舉扣除額。

後來財政部之相關解釋函令⁹（下稱系爭令），以：「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土

⁹ 即本號解釋之標的，財政部中華民國九十二年六月三日、九十三年五月二十一日、九十四年二月十八日、九十五年二月十五日、九十六年二月七日、九十七年一月三十日發布之台財稅字第 0 九二 0 四五二四六四號、第 0 九三 0 四五—四三二號、第 0 九四 0 四五 0 0 0 七 0 號、第 0 九五 0 四五 0 七六八 0 號、第 0 九六 0 四五 0 四八五 0 號令、第 0 九七 0 四五—一 0 五三 0 號令。

地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵稽關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16% 計算。」限制既成道路之捐贈價值為其公告現值 16%。故系爭令之釋示乃形成既成道路在市場之上限價值，使既成道路之市價最高只能接近於其公告現值 16% 之 40%，亦即接近於其公告現值之 6.4%。要之，就既成道路，以系爭令將其捐贈價值規定以土地公告現值的 16% 為其法定上限價值時，已使其核實認定成為不可能，關於捐贈之既成道路的市價亦因此陷入無解之循環下降的窘境。

按捐贈為所得稅法第十七條所定，自個人綜合所得總額計算綜合所得淨額之列舉扣除項目之一，亦即捐贈之扣除涉及綜合所得稅之稅基計算。所以，捐贈標的之價值的計算標準，屬於關於所得稅稅基之規定。而「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）。」系爭令關於捐贈財產價值之計算標準，已涉及稅基之計算，卻未經立法機關在所得稅法中明文授權，顯與憲法第十九條所定之租稅法律主義不符。此外，系爭令亦違反評價一致性原則，蓋既成道路之所有權的取得，其以買賣為原因者，課徵土地增值稅；其以繼承或贈與為原因者，課徵遺產稅或贈與稅。

對同一筆既成道路，在對其課徵土地增值稅、遺產稅及贈與稅時，均按其土地公告現值為標準以評價其價值，而後以之為上開稅捐之稅基。然在同一筆既成道路因捐贈給政府機關，而將之列為捐贈人之列舉扣除項目之一時，系爭令卻規定原則上以其土地公告現值百分之十六為標準計算其捐贈價值，顯有不當。

伍、如何解套

國家有財政困難是公知的事實。假定透過國家徵收取得既成道路已無任何可能，則當排山倒海而來之既成道路的捐贈情勢，可能危及國家財政收入時，應如何克服困難？無論如何國家均仍應選擇合於憲法原則的政策工具為之。

系爭令既然已決定，要強制統一以捐贈之既成道路 16% 的土地公告現值來認列其捐贈標的之價值，則一方面在規範基礎上，應在國會坦然面對民意；另一方面應在該決定之財政負擔的基礎上，與國會溝通，另行規劃對於既成道路之所有權人最有利的清理方案。

按當以土地公告現值之 16% 為既成道路之捐贈價值，則假定捐贈人之所得稅的邊際稅率為 40% 時，其透過捐贈至多能貼現之數額為：既成道路之土地公告現值的 $(16\% \times 40\% =)6.4\%$ 。亦即在上述情形，既成道路之土地公告現值的 6.4% 為國家機關接受既成道路之捐贈時的財政支出。

鑑於捐贈人為取得既成道路尚有稅費之取得成本，以及交易成本（例如仲介費及土地登記之代書費等），所以捐贈人之前手（即既成道路之原所有權人）實際取得之代價一定更少於既成道路之土地公告現值的 6.4%。假設該代價為既成

道路之土地公告現值的 4%，則如果由國庫以既成道路之土地公告現值的 4%直接對既成道路之所有權人價購，而不迂迴於捐贈，對於國庫及既成道路之所有權人而言，應該是一個雖不滿意，但尚屬當前次佳的選擇。

如果國家逐年能價購之預算有限，不能滿足全部願意以公告現值之 4%售出的案件，則可以進一步利用發行附有利息之土地債券的方法，解決資金壓力，並由土地債券市場決定其貼現價格。為使該方案可行，必須同時拒絕再接受既成道路之捐贈。至於如有以既成道路之土地債券捐贈，其價值應按土地債券之市場價格核定。此外，亦可利用容積移轉紓解部分財政壓力。