

【非都市土地之交通用地土地增值稅徵免案】

解釋文

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，免徵其土地增值稅；至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，則不予免徵土地增值稅，於此範圍內，與憲法第 7 條保障平等權之意旨不符。相關機關應自本解釋公布之日起 2 年內，依本解釋意旨，檢討修正土地稅法相關規定。

財政部中華民國 90 年 11 月 13 日台財稅字第 0900457200 號函關於非都市土地地目為道之交通用地，無土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅規定之適用部分，應自本解釋公布之日起不再援用。

行政院農業委員會 90 年 2 月 2 日（90）農企字第 900102896 號函關於公路法之公路非屬農業用地範圍，無農業發展條例第 37 條第 1 項不課徵土地增值稅之適用部分，與憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則尚無抵觸。

解釋理由書

聲請人蘇嘉宏於 102 年 5 月 16 日與訴外人訂立買賣契約，出售其所有坐落臺南市善化區之土地（下稱系爭土地），並於 102 年 5 月 17 日向臺南市政府稅務局以網路申報土地移轉現值；而系爭土地為特定農業區交通用地，雖經聲請人向臺南市善化區公所申請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為由，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。臺南市政府稅務局以系爭土地部分面積雖現供作道路使用，惟其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，不符土地稅法第 39 條第 2 項（下稱系爭規定）有關免徵土地增值稅之要件，乃按一般用地稅率核定土地增值稅計新臺幣 20 萬 727 元，聲請人不服，循序申請復查、訴願均遭駁回。嗣聲請人提起行政訴訟，經臺灣臺南地方法院 102 年度簡字第 79 號行政訴訟判決駁回，復提起上訴，經高雄高等行政法院 103 年度簡上字第 23 號判決（下稱確定終局判決）以上訴無理由駁回確定。

聲請人認確定終局判決所適用之系爭規定、財政部 90 年 11 月 13 日台財稅字第 0900457200 號函說明二（下稱系爭函一）及行政院農業委員會（下稱農委會）90 年 2 月 2 日（90）農企字第 900102896 號函說明二（下稱系爭函二），有牴觸憲法第 7 條、第 19 條及第 23 條之疑義，向本院聲請解釋憲法，核與司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所定要件相符，爰予受理，作成本解釋，理由如下：

一、系爭規定關於免徵土地增值稅之規定，與憲法第 7 條保障平等權之意旨有違

憲法第 7 條規定平等原則，旨在防止立法者恣意對人民為不合理之差別待遇。如對相同事物，為無正當理由之差別待遇，即與憲法第 7 條之平等原則有違（本院釋字第 687 號解釋參照）。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，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 694 號、第 701 號及第 760 號解釋參照）。

關於土地增值稅之課徵、不課徵及免徵要件，土地稅法第 4 章第 28 條至第 39 條之 3 依土地種類及性質之不同，分別設有不同之規定。其分類及差別待遇，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，始符合租稅公平原則，從而不違反憲法第 7 條平等權保障之意旨（本院釋字第 745 號解釋參照）。

土地稅法第 28 條本文規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」同法第 39 條第 1 項規定：「被徵收之土地，免徵其土地增值稅。」該法於 86 年 5 月 21 日修正公布，並增訂系爭規定：「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。但經變更為非公共設施保留地後再移轉時，以該土地第一次免徵土地增值稅前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」其免徵土地增值稅之客體，以都市計畫地區經依法指定之公共設施保留地為限，而不包括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，遂形成二者間之差別待遇。

查系爭規定之所以僅就公共設施保留地（而未及於其他土地）免徵土地增值稅，其立法理由係考量土地倘經指定為

公共設施保留地，其財產價值即大減，嚴重影響土地所有人之權益；因政府財政困難，土地經指定為公共設施保留地後，至被徵收之期間常延宕多年，其土地流動性受限，於政府徵收前土地並無市場增值，以致影響市場交易機會及價值，若交易時仍規定須繳納土地增值稅，有違最後於徵收土地時免繳之原意；公共設施保留地交易時，通常依公告現值徵收土地增值稅，而公告現值繫諸政府政策，未必反映市場價值，如據以徵收土地增值稅，既不合理，且不符社會公平正義原則；就同一公共設施保留地，徵收時之土地所有人無須繳納土地增值稅，而徵收前交易之土地所有人卻須繳納土地增值稅，亦有失公平（立法院公報第 86 卷第 15 期，第 83 頁至第 85 頁立法委員提案說明參照）。是系爭規定係為彌補都市土地經指定為公共設施保留地所造成之不利益，而予免徵土地增值稅之優惠，以追求公平。核其目的，尚屬正當。

依現行法制，都市土地以都市計畫法為主要管制法令，非都市土地則以區域計畫法、土地法及非都市土地使用管制規則等為主要管制法令，形成兩套土地管制體系，然都市土地與非都市土地所受管制程度亦有類似者。關於非都市土地，依區域計畫法等相關法令規定，其使用受管制，經劃定使用分區並編定使用地類別者，應依其容許使用之項目及許可使用細目使用（非都市土地使用管制規則第 6 條參照）。非都市土地如經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者（區域計畫法施行細則第 12 條及第 13 條參照），其使用受限制，流動性、市場交易機會及價值，因政府之政策及法令而受不利影響之情形，與依都市計畫法指定之公共設施保留地受不利影響者相當。尤有甚者，非都市土地若實際已成為

公路，亦即供作公共設施使用，其流動性、市場交易機會及價值所受不利影響更加嚴重。此類非都市土地，性質與依都市計畫法指定之公共設施保留地相似，在土地增值稅之徵免上，理應等同處理，俾符合租稅公平原則及憲法第 7 條保障平等權之意旨。然系爭規定僅就依都市計畫法指定之公共設施保留地，免徵其土地增值稅，而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，則不在免徵土地增值稅範圍內。衡諸上述，其差別待遇顯不合理，且相關機關對此等差別待遇並無合理之說明，是於此範圍內，系爭規定之差別待遇手段與其目的之達成間欠缺合理關聯，而與憲法第 7 條保障平等權之意旨不符。相關機關應自本解釋公布之日起 2 年內，依本解釋之意旨，檢討修正土地稅法相關規定。

## 二、系爭函一相關部分不再援用

系爭函一稱：「土地稅法第 39 條第 1 項『被徵收之土地，免徵其土地增值稅』及同條第 2 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 2 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。」認非都市土地，即使地目為「道」之交通用地，因非屬依都市計畫法指定之公共設施保留地，亦不能依系爭規定免徵土地增值稅，僅係闡釋系爭規定之意旨，而系爭規定於

上開範圍內既與憲法第 7 條保障平等權之意旨有違，已如前述，是系爭函一之上開部分，應自本解釋公布之日起不再援用。

另按憲法第 143 條第 3 項規定：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」旨在實施土地自然漲價歸公政策（本院釋字第 286 號解釋參照）。依其意旨，土地凡有自然漲價者，即應一律課徵土地增值稅。惟 83 年 1 月 7 日修正公布土地稅法第 39 條第 1 項規定：「被徵收之土地，免徵其土地增值稅。」其立法理由，係考量土地公告現值遠較土地市價為低，縱依當時規定被徵收之土地可依公告現值加四成補償，並減徵土地增值稅，仍不足以彌補被徵收土地所有人蒙受之損失，故修正為免徵土地增值稅（立法院公報第 82 卷第 4 期，第 201 頁及第 202 頁立法委員提案說明參照）。然土地徵收條例於 101 年 1 月 4 日修正公布，第 30 條第 1 項已規定：「被徵收之土地，應按照徵收當期之市價補償其地價。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。」是被徵收土地之補償地價是否已足以彌補土地所有人之損失，以及是否仍有免徵土地增值稅之必要，相關機關於依本解釋意旨檢討修正土地稅法相關規定時，允宜納入考量。併予敘明。

### 三、系爭函二與憲法第 19 條及第 23 條規定尚無牴觸

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。主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定，本於法定職權予以闡釋，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 607 號、第 635 號、第 674 號、第 685 號及第 693 號解釋參照）。

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。」農業發展條例第 37 條第 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。」二者內容相同。查農業發展條例上開農業用地不課徵土地增值稅規定之立法目的，在於增進農民福利，便利農民取得農地，落實農地農用政策（立法院公報第 88 卷第 59 期，第 261 頁及第 266 頁參照）。至土地稅法關於農業用地不課徵土地增值稅之上開規定，則為農業發展條例之配套規定，旨在配合國家之農業發展政策（立法院公報第 89 卷第 3 期，第 125 頁、第 126 頁及第 88 卷第 59 期，第 266 頁參照），是就土地稅法第 39 條之 2 第 1 項之解釋與適用，自應與農業發展條例第 37 條第 1 項一致。

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。」係農委會就農業發展條例相關規定所為之釋示。查其援引之92年2月7日修正前農業發展條例第3條第1項第10款關於農業用地之定義規定、同條例施行細則第2條第1項關於農業用地之法律依據及範圍規定，於土地稅法第10條第1項及同法施行細則第57條分別有相同之規定。

系爭函二關於公路法之公路非屬農業用地範圍，無農業發展條例第37條第1項不課徵土地增值稅之適用部分，係農委會基於主管機關地位，於其法定職權範圍內，就前開「供與農業經營不可分離之農路」之要件，依一般法律解釋方法，闡釋農業發展條例第37條有關不課徵土地增值稅規定之農業用地範圍，既有農業發展條例第3條第10款第2目及同條例施行細則第2條(與土地稅法第10條第1項及同法施行細則第57條規定內容同)之依據，復符合農業發展條例第37條第1項(與土地稅法第39條之2第1項規定內容同)之立法意旨，且有助於釐清適用上可能疑義，供稅捐稽徵機

關參酌，並無增加法律所未規定之租稅義務，亦未減少法律所規定之租稅優惠，核與憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條法律保留原則尚無抵觸。

大法官會議主席 大法官 許宗力

大法官 蔡焜燉 陳碧玉 黃璽君 羅昌發

湯德宗 黃虹霞 吳陳銀 蔡明誠

林俊益 許志雄 張瓊文 黃瑞明

詹森林 黃昭元