

司法院釋字第 779 號解釋摘要

說明：本摘要係由大法官書記處依解釋文及理由書摘錄而成，僅供讀者參考，並不構成大法官解釋的一部分。

聲請案號：會台字第12776號（聲請人蘇嘉宏）

解釋公布日期：108年7月5日

事實背景

1. 聲請人於 102 年 5 月出售其所有坐落臺南市善化區之非都市土地特定農業區交通用地土地，向臺南市政府稅務局以網路申報土地移轉現值，並申請免繳土地增值稅，惟主管機關認不符土地稅法第 39 條之 2 第 1 項農業用地作農業使用不課徵土地增值稅之要件，亦不符土地稅法第 39 條第 2 項有關依都市計畫法指定之公共設施保留地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。
2. 聲請人不服，經用盡審級救濟途徑後，認確定終局判決所援用之土地稅法第 39 條第 2 項、財政部 90 年 11 月 13 日台財稅字第 0900457200 號函說明二、行政院農業委員會 90 年 2 月 2 日（90）農企字第 900102896 號函說明二有違憲疑義，於 104 年 11 月向本院聲請解釋憲法。

解釋文

1. 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。
2. 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。

3. 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

1. 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。
2. 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，並增訂第 39 條第 2 項（下稱系爭規定）：「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。
3. 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。
4. 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，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。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。

5. 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）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。」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。
6. 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。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。

7. 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）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。」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牴觸。

羅大法官昌發、蔡大法官明誠分別提出協同意見書

湯大法官德宗（林大法官俊益加入一、二部分）、黃大法官虹霞分別提出部分協同部分不同意見書

黃大法官瑞明提出部分不同意見書