

抄本

發文方式：電子交換（第一類，不加密）

檔號：

保存年限：

司法院秘書長 函

地址：10048台北市中正區重慶南路1段

承辦人：

電話：

受文者：臺南市政府

發文日期：中華民國105年1月11日

發文字號：秘台大二字第1050001104號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：如文

裝 主旨：為本院大法官審理會台字第12776號蘇嘉宏聲請解釋案，請
於函到15日內，就說明二所列事項，提供卓見及相關資料惠
復，俾供審理之參考。

說明：

一、依司法院大法官審理案件法第13條第1項規定辦理。

訂 二、旨揭聲請解釋案有下列問題待釐清：

(一)聲請人於102年5月16日出售其所有坐落臺南市善化區○○
○段○小段○○○地號土地（應有部分○○○○/○○○○，下稱系爭
土地）之使用分區及使用地類別為何？其依據為何？並請
提供土地謄本及地籍圖。

線 (二)據高雄高等行政法院103年度簡上字第23號判決所述，系
爭土地422平方公尺面積位處南122線之公路上並作為區道
使用。請問前開部分土地作區道使用係起於何時？基於何
種原因？（例如，於私有土地存有公用地役關係或因政府
未經徵收即先行開闢為道路者；或因人民自行闢設為道路
者等原因）是否曾給予補償？

三、貴府如尚有其他補充意見或資料，亦請一併提供。

四、檢附前開釋憲聲請書、高雄高等行政法院103年度簡上字第
23號判決影本供參。

正本：臺南市政府

副本：

電子交換：臺南市政府

發文方式：郵寄

檔 號：

會台字第 12766 號

保存年限：

臺南市政府 函

地址：70002臺南市忠義路1段96號

承辦人：

電話：

10048

臺北市中正區重慶南路1段124號

受文者：司法院

發文日期：中華民國105年2月4日

發文字號：府稅法字第1050147374號

速別：速件

密等及解密條件或保密期限：

附件：如說明四

主旨：大院大法官審理會台字第12776號蘇嘉宏聲請解釋案所詢事項，復如說明二，請查照。

說明：

- 一、復大院秘書長105年1月11日秘台大二字第1050001104號函。
- 二、聲請人於102年5月16日出售之臺南市善化區 000 段 0 小段 000地號土地(應有部分 0000 / 0000，下稱系爭土地)，依該土地登記謄本所載，土地面積為472平方公尺，使用分區為「特定農業區」，使用地類別為「交通用地」；另系爭土地部分面積(422平方公尺)之現況係位處南122線公路上並作區道使用，未曾辦理道路補償，至該區道使用情形起於何時，因年代久遠，已無資料可稽。
- 三、本案除上述查復事項外，無其他補充意見。
- 四、隨文檢送系爭土地之土地登記謄本及地籍圖謄本供參。

正本：司法院

副本：臺南市善化區公所、臺南市政府工務局、臺南市政府稅務局

市長 賴 清 德



本案依分層負責規定授權處(局)主管決行



檔 號：

保存年限：

臺南市善化區公所 函

地址：74153臺南市善化區建國路190號

承辦人：

電話：

電子信箱：

受文者：臺南市政府稅務局

發文日期：中華民國105年2月2日

發文字號：善農字第1050082512號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：

主旨：有關貴局來函詢問「司法院審理蘇嘉宏聲請解釋」1案，詳如說明，請查照。

說明：

- 一、依據貴局105年1月21日南市稅法字第1051501067號函暨臺南市政府工務局105年1月26日南市工養二字第1050098121號函辦理。
- 二、本區南122線使用於何時因年代久遠，已無資料可稽，另該道路未曾辦理道路補償。

正本：臺南市政府稅務局

副本：臺南市政府工務局



副本

發文方式：郵寄

檔 號：

保存年限：

臺南市政府工務局 函

70002 台南市忠義路一段 96 號

地址：73001 臺南市新營區民治路36號
承辦人：
電話：
電子信箱：

受文者：臺南市政府稅務局法務科

發文日期：中華民國105年1月26日

發文字號：南市工養二字第1050098121號

速別：最速件

密等及解密條件或保密期限：

附件：來函乙份

主旨：有關臺南市政府稅務局受理司法院審理蘇嘉宏聲請「臺南市善化區○○段○小段000號土地位處南122線公路上並做區道使用，惠請查告該區道之使用起起於何時...」等待查乙案，惠請貴所查詢前揭事項，並逕復該局，請查照。

說明：依據臺南市政府稅務局105年1月21日南市稅法字第1051501067號函辦理。

正本：臺南市善化區公所

副本：臺南市政府稅務局法務科、臺南市政府工務局養護工程科二股

局長 吳宗榮

本案依分層負責規定授權主管科長決行

臺南市政府稅務局



1050001992

105/01/28

檔 號：

保存年限：

臺南市善化區公所 函

地址：74153臺南市善化區建國路190號

承辦人：

電話：

電子信箱：

受文者：臺南市政府稅務局

發文日期：中華民國105年1月21日

發文字號：善農字第1050057018號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：

主旨：有關貴局來函詢問「司法院審理蘇嘉弘聲請解釋案」，詳如說明，請查照。

說明：

- 一、依據貴局105年1月14日南市稅法字第1050000803號函辦理。
- 二、本區 ○○○ 段 ○小段 000 地號因屬非都市土地(不供作證明書使用)，分區及使用地類別請參閱土地登記謄本。
- 三、本區南122線為臺南市政府管轄，請貴局逕洽詢臺南市政府。

正本：臺南市政府稅務局

副本：



土地登記第二類謄本 (地號全部)
善化區 000 段 0小段 0000 -0000地號

列印時間：民國102年04月15日08時47分

頁次：1

本謄本係網路申領之電子謄本，由林○○自行列印
謄本檢查號：102RE025741REGA111AACED41A28B1789
73660945B1，可至：<http://land.hinet.net> 查驗本謄本之正確性
新化地政事務所 主任 陳○○
新化電謄字第025741號
資料管轄機關：臺南市新化地政事務所 謄本核發機關：臺南市新化地政事務所

***** 土地標示部 *****

登記日期：民國073年07月23日 登記原因：補辦編定
地 目：道 等則：-- 面 積：*****472.00平方公尺
使用分區：特定農業區 使用地類別：交通用地
民國102年01月公告土地現值：****2,100元/平方公尺
地上建物建號：共0棟
其他登記事項：重劃前：同段 0000 地號

本謄本未申請列印地上建物建號，詳細地上建物建號以登記機關登記為主

***** 土地所有權部 *****

(0001) 登記次序：0001
登記日期：民國071年08月17日 登記原因：土地重劃
原因發生日期：民國071年08月10日
所有權人：蘇○○
住 址：臺南市○○區○○里○○鄰○○○000 號
權利範圍：***** 0000 分之 0000 *****
權狀字號：○○○新地土字第 000000 號
當期申報地價：102年01月*****312.0元/平方公尺
前次移轉現值或原規定地價：
076年08月 *****96.0元/平方公尺
歷次取得權利範圍：***** 0000 分之 0000 *****
其他登記事項：(空白)

(0002) 登記次序：0002
登記日期：民國072年05月05日 登記原因：繼承
原因發生日期：民國071年07月10日
所有權人：蘇嘉宏
住 址：高雄市○○區○○里○○鄰○○○路 000 號
權利範圍：***** 0000 分之 0000 *****
權狀字號：○○○○字第 000000 號
當期申報地價：102年01月*****312.0元/平方公尺
前次移轉現值或原規定地價：
076年08月 *****96.0元/平方公尺
歷次取得權利範圍：***** 0000 分之 0000 *****
其他登記事項：(空白)

(本謄本列印完畢)

- ※注意：一、本電子謄本係依電子簽章法規定產製，其所產製為一密文檔與地政事務所核發紙張謄本具有同等效用。
二、若經列印成紙本已為解密之明文資料，僅供閱覽。本電子謄本要具文書證明效力，應上網至 <http://land.hinet.net> 網站查驗，以上傳電子謄本密文檔案，或輸入已解密之明文地政電子謄本第一頁的謄本檢查號，查驗謄本之完整性，以免被竄改，惟本謄本查驗期限為三個月。
三、前次移轉現值資料，於課徵土地增值稅時，仍應以稅捐稽徵機關核算者為依據。

地籍圖謄本

新化電謄字第025741號

土地坐落：臺南市善化區○○○段○小段○○○○○地號共2筆

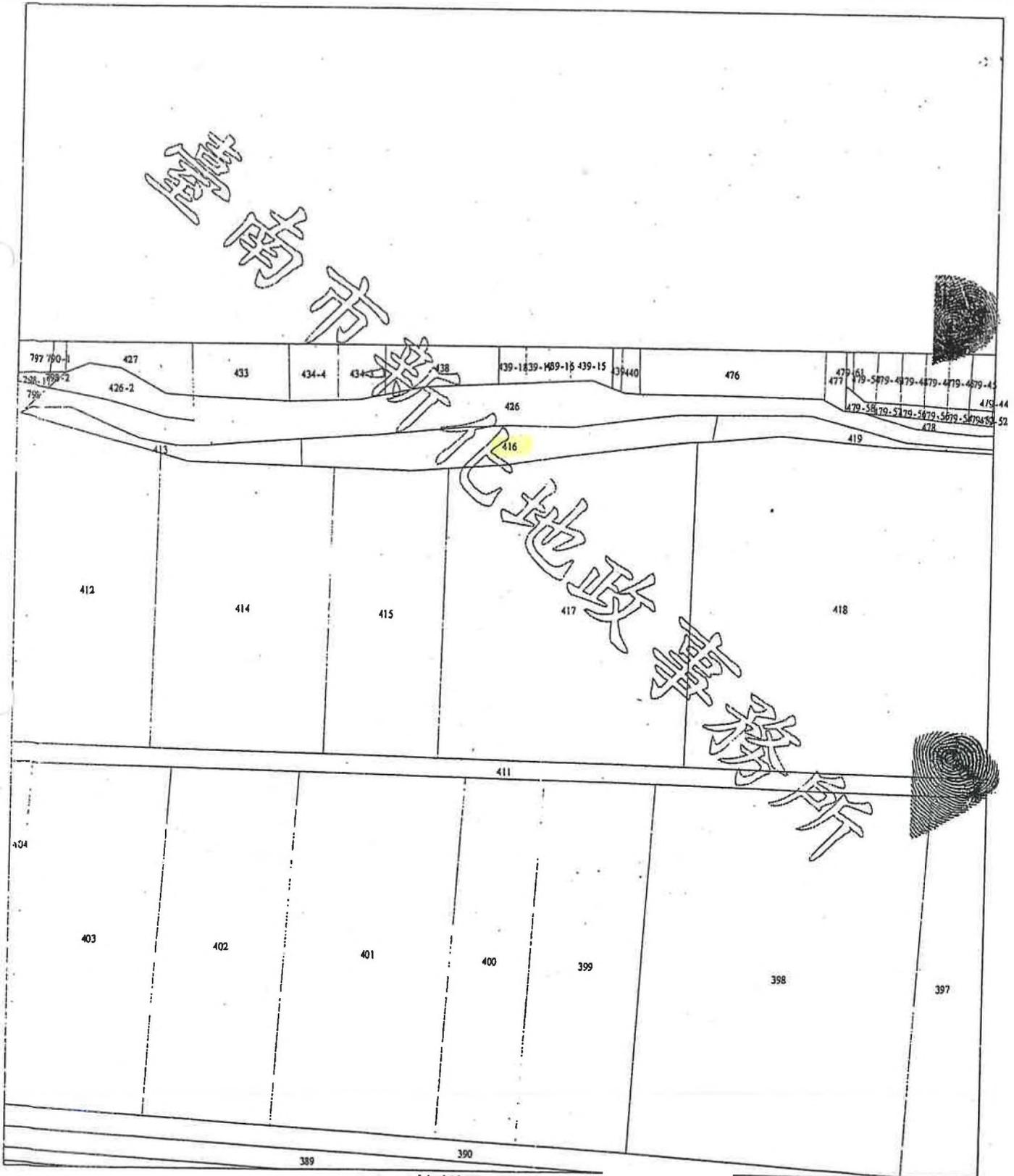


本謄本與地籍圖所載相符（實地界址以複丈鑑界結果為準）



資料管轄機關：臺南市新化地政事務所
本謄本核發機關：臺南市新化地政事務所
中華民國 102年04月15日

主任：陳○○



比例尺：1/1000

本謄本係網路申領之電子謄本，由林○○自行列印
謄本檢查號：102RE025741PIC185A0D3AC4ACC8D6234834FC06460
可至：<http://LAND.HINET.NET>查驗本謄本之正確性，惟為考量檔案傳輸中心之資料負荷度，線上有效查驗期限為三個月。

台南市善化區公所會勘紀錄

一、案由： 0000 小段 000 地號目前用地使用現勘

二、時間：102年05月31日(上午9時)

三、地點： 0000 小段 000 地號現地

四、出席人員：

陳情人

蘇嘉宏 

善化區公所 陳00

林00

五、結論：

本案依新化地政測點丈量 0000 小段 000 地號南側約 50M² 現種白甘蔗，餘 416 地號北側約 422M² 現為南 122 線供作道路使用。(言如示意圖)

抄本

發文方式：電子交換（第一類，不加密）

檔號：

保存年限：

司法院秘書長 函

地址：10048 台北市中正區重慶南路1段
124號

承辦人：

電話：

受文者：財政部

發文日期：中華民國108年2月13日

發文字號：秘台大二字第1080004173號

類別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：如文

主旨：本院大法官為審理會台字第12776號蘇嘉宏聲請解釋案，請於函到10日內，就說明二至四所列事項，提供卓見及相關資料惠復，俾供審理之參考，請查照。

說明：

- 一、依司法院大法官審理案件法第13條第1項規定辦理。
- 二、土地稅法第39條第2項規定，依都市計畫法指定之公共設施保留地移轉，免徵土地增值稅，其立法理由為何？
- 三、非都市計畫地區土地，編定為道路用地，且已供道路使用者，其移轉並無免徵土地增值稅之規定，理由何在？是否符合租稅公平原則？
- 四、都市計畫地區及非都市計畫地區之既成道路用地移轉，是否免徵土地增值稅？理由何在？若免徵土地增值稅，依據何在？
- 五、檢附旨揭釋憲案之聲請書及相關裁判影本各1份供參。

正本：財政部

副本：

電子交換：財政部

財政部 函

-A

地址：南投市虎山路3號4樓

聯絡人：

電話：

Email：

受文者：司法院秘書長

發文日期：中華民國108年3月7日

發文字號：台財稅字第10804532050號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：

主旨：為辦理司法院大法官審理會台字第12776號蘇嘉宏聲請解釋案，請於文到15日內就說明二所列事項提供卓見及相關資料，請查照。

說明：

- 一、依據司法院秘書長108年2月13日秘台大二字第1080004173號函辦理。
- 二、旨揭聲請解釋案涉平均地權條例第42條第2項規定，請惠示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，免徵土地增值稅，其立法理由為何？非都市計畫地區土地，編定為道路用地，且已供道路使用者，其徵收前之移轉，上開條例未規定免徵土地增值稅之理由及是否符合租稅公平原則？另都市計畫地區及非都市計畫地區之既成道路用地移轉，可否免徵土地增值稅之法據及理由為何？
- 三、檢附旨揭釋憲案之聲請書及相關裁判影本各1份供參。

正本：內政部

副本：司法院秘書長

2018/03/07
交 14:55:51 章

二科



檔 號：
保存年限：

財政部 函

地址：南投市虎山路3號4樓
聯絡人：
電 話：
Email：

受文者：司法院秘書長

司法院大法官書記處收文
108年 5月 23日
會台字第 12776 號

-B

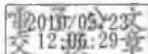
發文日期：中華民國108年5月23日
發文字號：台財稅字第10800527170號
速別：普通件
密等及解密條件或保密期限：

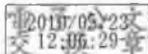
附件：如主旨(108B300640_1_231117236131.doc、108B300640_2_231117236131.pdf、108B300640_3_231117236131.pdf、108B300640_4_231117236131.pdf、108B300640_5_231117236131.pdf、108B300640_6_231117236131.pdf、108B300640_7_231117236131.pdf、108B300640_8_231117236131.pdf、108B300640_9_231117236131.pdf、108B300640_10_231117236131.pdf、108B300640_11_231117236131.pdf、108B300640_12_231117236131.pdf、108B300640_13_231117236131.pdf、108B300640_14_231117236131.pdf、108B300640_15_231117236131.pdf、108B300640_16_231117236131.pdf、108B300640_17_231117236131.pdf、108B300640_18_231117236131.pdf、108B300640_19_231117236131.pdf、108B300640_20_231117236131.pdf)

主旨：檢送本部就大院大法官審理蘇嘉宏聲請解釋案說明1份，請查照。

說明：復貴秘書長108年2月13日秘台大二字第1080004173號函。

正本：司法院秘書長

副本：



財政部就司法院大法官審理蘇嘉宏聲請解釋案說明

壹、案由

蘇嘉宏君（下稱聲請人）出售所有坐落臺南市○○區○○○段○小段○○○地號土地（下稱系爭土地），於102年5月17日申報土地增值稅，主管稽徵機關以系爭土地部分面積雖供作道路使用，惟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（附件1）前段免徵土地增值稅之要件，按一般用地稅率核課土地增值稅。聲請人不服，循序提起行政訴訟、上訴，經高雄高等行政法院判決駁回上訴確定在案。聲請人主張土地稅法第39條第2項及本部90年11月13日台財稅字第0900457200號函（下稱本部90年函，附件2）不法侵害其財產權，違反租稅法律主義、平等原則，向司法院聲請解釋。

貳、現行規定

按土地稅法第39條第1項及第2項規定：「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。但經變更為非公共設施保留地後再移轉時，以該土地第1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。」次按本部90年函釋示：「土地稅法第39條第1項及同條第2項前段規定，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。」據上，被徵收之土地，無論都市土地或非都市土地，均得免徵土地增值稅，依都市計畫法指定之公共設施保留地徵收前移轉

準用之，本部 90 年函闡釋徵收前之移轉免徵土地增值稅，必須為都市計畫法指定之公共設施保留地，非都市土地地目為道之交通用地，土地所有權移轉，無免稅規定之適用，符合租稅法律主義。

參、說明事項

一、土地稅法第 39 條第 2 項規定，依都市計畫法指定之公共設施保留地移轉，免徵土地增值稅，其立法理由為何？

立法委員許添財等 16 人分別於立法院第 2 屆、第 3 屆第 6 會期、第 1 會期第 4 次、第 24 次院會提案，增列土地稅法第 39 條第 2 項「已被劃為公共用地而尚未被徵收之土地，其移轉土地所有權者準用前項規定」經決定：交財政、司法兩委員會審查。案經該院第 3 屆第 3 會期財政、司法聯席會議討論，有關提案委員說明、法務部及本部報告（附件 3）如下：

（一）立法委員許添財等提案說明

1. 依照土地稅法第 28 條，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；然依同法第 39 條第 1 項，被徵收之土地，免徵土地增值稅，凡被劃為公共設施用地土地，被徵收便可依法免徵其土地增值稅，但被徵收之前移轉，依法仍須繳納土地增值稅。
2. 由於我國土地徵收價格過低，民眾抗爭不斷，土地徵收困難或政府財政困難，致土地被劃為公共設施用地後，到真正被徵收期間常延宕多年，造成土地因被劃為公共設施用地而市場交易機會及價值大減，嚴重影響土地所有權人權益，有欠公允。
3. 土地被劃為公共設施用地，土地所有權人向金融機構抵押告貸無門，只能打折向地下金融業求貸，而被剝削；或以行賄方式要求地方首長優先予以徵收，其關鍵皆因該土地被徵收前之移轉，無法免徵土地增值稅。

4. 被劃為公共設施用地，則在等待政府徵收，不可能產生市場價值，而被徵收前之移轉須繳納土地增值稅，實有違最後免繳土地增值稅之用意。

(二) 本部主張

1. 公共設施保留地在尚未被徵收前移轉，與一般土地買賣無異，並無強制性，如有漲價利益，基於租稅公平原則，仍宜課徵土地增值稅。
2. 公共設施保留地在被徵收前，依都市計畫法第 51 條但書規定，仍得繼續為原來之使用或改為妨礙目的較輕之使用，其受限制之程度尚不嚴格，倘於被徵收前移轉准予免徵土地增值稅，則其他土地利用受相當限制者，如亦要求比照免稅，恐影響地方財政收入。
3. 公共設施保留地在尚未被徵收前，因繼承或配偶、直系血親間之贈與而移轉者，依都市計畫法第 50 條之 1 規定，得免徵遺產稅或贈與稅；另依土地稅法第 19 條規定，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地按 2% 計徵地價稅外，統按 6% 計徵，較一般用地 10% 基本稅率為低，且不累進課稅，而未作任何使用者，免徵地價稅，土地所有人享受實質之稅捐減免已相當優厚，不宜再擴大減免。
4. 各縣(市)政府之職能及公共事務日漸龐雜，尤以為因應社會福利政策之需要，其支出逐年增加，而土地增值稅為地方政府最重要之財源，尚不宜擴大免稅範圍。

(三) 法務部主張

按土地稅法規定，土地所有權移轉時，除該法有特別規定之情形外，均應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅，而考諸各該免徵之特別規定，多係基於租稅公平原則之考量所為之規定，例如對於被徵收之土地，土地稅法第 39 條即基於徵收之行為乃係國家公權力之強制行使，其對土地所有權人之限制及影響甚鉅，爰基於公平原則而免徵土地增值稅。至被

劃為公共設施用地之土地，與被徵收之土地尚屬有別，其所有權之移轉並未受限。如若被政府依法徵收，自可依土地稅法第 39 條之規定免徵土地增值稅，如未徵收而移轉土地時，該土地如有增值，自仍應依法繳納土地增值稅，似較符合公平原則。

(四) 幾經協商，達成共識

土地稅法第 39 條第 2 項修正為：「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 1 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。」提報院會，照審查條文無異議通過。修正理由如下：為使公共設施保留地在徵收前移轉時，免徵土地增值稅；又如變更為非公共設施保留地後再移轉時，應課徵土地增值稅，以維租稅公平，乃作如上之修正。

二、非都市計畫地區土地，編定為道路用地，且已供道路使用者，其移轉並無免徵土地增值稅之規定，理由何在？是否符合公平原則？

(一) 土地移轉應課徵土地增值稅

1. 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，憲法第 143 條第 3 項（附件 4）揭示甚明。
2. 平均地權條例第 35 條本文、第 36 條第 1 項本文（附件 5）及土地稅法第 28 條本文（附件 6）規定：「為實施漲價歸公，土地所有權人於申報地價後之土地自然漲價，應依第 36 條規定徵收土地增值稅。」「土地增值稅之徵收，應依照土地漲價總數額計算，於土地所有權移轉或設定典權時行之。」「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。」旨在使土地自然

漲價之利益歸公，與憲法第 143 條並無牴觸。土地增值稅依照土地自然漲價總數額計算，向獲得其利益者徵收，始符合漲價歸公之基本國策及租稅公平之原則（司法院釋字第 180 號解釋參照，附件 7）。

(二) 土地被徵收屬國家公權力之強制行使，例外免徵土地增值稅為符合土地公用徵收免課土地增值稅原則，俾保障土地所有權人之權益，並促進公共建設之推展，82 年 7 月 30 日修正土地稅法第 39 條第 1 項被徵收之土地，免徵其土地增值稅之理由（附件 8）如下：

1. 政府基於公共建設之需要，強制徵收私人土地，私人不得對抗，而政府係以給予公平合理之補償為條件。82 年修法時係以徵收當期之公告土地現值給予補償，必要時得加成補償。由於每年公告土地現值多較市價為低，致使政府徵收私有土地之補償地價隨而偏低。
2. 徵收土地在公益優先原則下，土地所有權人負有與政府合作之義務，但被徵收人亦應有重購與徵收土地同性質及同面積土地之權利，作為謀生或滿足保持祖產之手段。然因被徵收土地之地價偏低，復以對被徵收之土地再課以土地增值稅，因而造成被徵收人雙重損失，又徵收行為乃係國家公權力之強制行使，影響被徵收土地所有權人之權益甚鉅。

(三) 供公共設施使用之非都市土地涉區域計畫法等土地管制法規及其取得方式，宜洽主管機關內政部意見

1. 土地稅法第 39 條第 2 項規定，依都市計畫法指定之公共設施保留地徵收前之移轉，免徵土地增值稅。本部 90 年函核釋適用該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，非屬都市計畫法之公共設施保留地，於土地

所有權移轉時，無免徵土地增值稅規定之適用，無違憲法第 143 條第 3 項漲價歸公與憲法第 19 條（附件 9）租稅法律主義。

2. 內政部 87 年 6 月 30 日台內營字第 8772176 號函（附件 10），都市計畫法所稱「公共設施保留地」，依都市計畫法第 48 條至第 51 條之立法意旨，係指依同法所定都市計畫擬定、變更程序及同法第 42 條規定劃設之公共設施用地中，留待將來各公用事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者而言。依該函釋，非都市計畫地區之交通用地，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，自無土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅之適用。

3. 有關非都市計畫範圍內之公共設施用地及供公路法所稱「公路」使用之土地，是否得視為都市計畫法所稱公共設施用地？是否有類似上開「留待將來各公用事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者」或「經各公用事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所開闢使用，但尚未依法取得之公共設施用地」之情形？前洽據內政部函復意見（附件 11）如下：

(1) 依區域計畫法第 15 條（附件 12）規定，區域計畫公告實施後，不屬第 11 條之非都市土地，應由有關直轄市或縣（市）政府，按照非都市土地分區使用計畫，製定非都市土地使用分區圖，並編定各種使用地，報經上級主管機關核備後，實施管制。同法施行細則第 11 條及第 13 條（附件 13）規定，目前非都市土地得劃定為 11 種使用分區及編定為 19 種使用地。另依非都市土地使用管制規則第 6 條（附件 14）規定略以，非都市土地經劃定使用分區並編定使用地類別，應依其容許使用之項目及許可使用細目使用；其他法令有禁止

或限制使用之規定者，依其規定；海域用地以外之各種使用地容許使用項目、許可使用細目及其附帶條件如附表 1。

(2)現行非都市土地 19 種使用地，並未有「公共設施用地」之使用地類別，惟參照都市計畫法第 42 條（附件 15）規定公共設施用地之性質，則散見於海域用地以外 18 種使用地之容許（可）使用項（細）目，如甲種建築用地可供行政及文教設施或公用事業設施使用；交通用地則容許供鐵路、公路、捷運系統、港埠、空運、氣象、郵政、電信等及其設施使用，水利用地係供水利及其設施使用……等不一而足（同上開管制規則第 6 條附表 1 參照），爰宜就個案事實，依其目的事業主管機關及相關法令予以認定為妥。

(3)類此作公共設施使用之非都市土地，是否得視為都市計畫法所稱公共設施用地，及是否須以徵收方式取得等節，宜由各目的事業主管機關（或需地機關）按個案事實審認並依其相關法令規定辦理。

(四) 非都市計畫地區之既成道路及道路用地被徵收前之移轉無免徵土地增值稅規定之適用，尚無違反租稅公平原則

1. 土地稅法第 39 條係考量徵收之行為乃國家公權力之強制行使，對土地所有權人之限制及影響甚鉅，爰基於公平原則而有免徵土地增值稅之規定。按主管機關內政部意見，現行非都市土地並未有「公共設施用地」之使用地類別，各種使用地類別係按照非都市土地分區使用計畫，製定非都市土地使用分區圖編定，實施管制；又是否須以徵收方式取得，宜由各目的事業主管機關（或需地機關）按個案事實審認並依其相關法令規定辦理。

2. 非都市計畫地區之既成道路及道路用地，有因所有權人自行闢設道路或自願無償提供土地供公眾通行，尚非均屬公

益性質，且是否徵收須視各目的事業主管機關（或需地機關）之需要。非都市計畫地區供道路用地使用被編定為交通用地之土地，如若被政府依法徵收，自可依土地稅法第 39 條規定免徵土地增值稅，如未徵收而移轉土地時，該土地如有增值，自仍應依法繳納土地增值稅，以符公平原則。

3. 都市計畫法為區域計畫法之特別法，該法第 3 條（附件 16）規定：「都市計畫指在一定地區內有關都市生活之經濟、交通、衛生、保安、國防、文教、康樂等重要設施，作有計畫之發展，並對土地使用作合理之規劃。」故都市計畫法劃設公共設施保留地供道路使用之土地，與區域計畫法編定之交通用地尚屬有別。基於土地增值稅漲價歸公及租稅法律主義，以及避免影響地方財政，非都市計畫地區之既成道路及道路用地，允宜由地方政府通盤考量，是否為土地徵收條例第 3 條（附件 17）規定所述，國家因公益需要興辦交通事業所必須徵收之私有土地，於徵收時始免徵土地增值稅；至非徵收原因土地所有權移轉，仍應就漲價總數額課徵土地增值稅。

三、都市計畫地區及非都市計畫地區之既成道路用地移轉，是否免徵土地增值稅？理由何在？若免徵土地增值稅，依據何在？

（一）既成道路因徵收移轉均免徵土地增值稅

1. 司法院釋字第 400 號解釋文（附件 18）略為，「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。」該解釋文理由書謂，「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。」是合於上開 3 要件，且非依建築法規及民法等規定，提供作為公眾通行者，即屬既成道路。既成道路如被徵收，依土地稅法第 39 條第 1 項規定免徵土地增值稅。

2. 既成道路屬都市計畫法規定之公共設施保留地，取得方式為徵收者，徵收前之移轉，依土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅。本部 86 年 12 月 16 日台財稅第 861930297 號函（附件 19）釋示：經函准內政部略以，公共設施保留地如以市地重劃方式取得，地主仍將參與分配土地權利，及適用同條文第 4 項「經重劃之土地，於重劃後第 1 次移轉時，其土地增值稅減徵 40%。」之規定，因此政府以徵收方式取得公共設施保留地及以重劃方式取得，對地主權利損益情形有別。依上，都市計畫地區之既成道路用地，如為依都市計畫法指定之公共設施保留地，都市計畫取得方式為「市地重劃」者，既無須經政府以徵收方式取得，自不能準用「被徵收之土地，免徵其土地增值稅」之規定，該公共設施保留地所有權移轉，無免徵土地增值稅規定之適用。
3. 非都市地區之既成道路用地，因徵收之移轉，亦有土地稅法第 39 條第 1 項免徵土地增值稅之適用；非徵收原因之移轉，則應依同法第 28 條規定，就漲價總數額徵收土地增值稅，有關該土地之補償或徵收事宜，允宜由地方政府通盤考量。

（二）既成道路免徵土地增值稅依據

都市計畫地區、非都市計畫地區之既成道路，依土地稅法第 28 條規定，因繼承、贈與政府而移轉者，免徵土地增值稅；同法第 39 條第 1 項規定，都市土地及非都市土地之既成道路，被徵收之土地，免徵土地增值稅。至徵收前移轉，僅限既成道路屬都市計畫法所稱之公共設施保留地，且以徵收方式取得，始得依同法第 39 條第 2 項規定，免徵土地增值稅。