

會台字第 12808 號劉昌崙等 4 人聲請解釋案不受理決議
不同意見書

黃瑞明大法官 提出

按農業用地變更為非農業用地之後，因細部計畫尚未完成，致不能依土地變更後之地目用途使用，學理上有稱之為「視為農地」。本件聲請案就是視為農地移轉時課徵土地增值稅所生適用法規之爭議。多數意見認本件聲請案不應受理，本席認為本件符合程序要件，且涉及的問題具有憲法價值，應予受理，爰提出不同意見如下：

一、本聲請案之原因事實及爭議大要：「視為農地」之土地增值稅之爭議

聲請人共 4 人中之劉昌崙(下稱劉先生)於中華民國 95、96 年間向前手以買賣取得坐落於彰化縣 3 筆土地(下稱系爭土地)。系爭土地原為農業用地，於 85 年 4 月 12 日變更為住宅區、道路用地及園道用地，於買得時尚未依法完成細部計畫，故仍不得依變更後之地目使用系爭土地。彰化縣地方稅務局依買賣當時土地稅法施行細則第 57 條之 1 第 1 款之規定(已於 103 年 1 月 13 日刪除)，認系爭土地為得適用土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定之得申請不課徵土地增值稅之「作農業使用之農業用地」，准予不課徵土地增值稅。聲請人劉先生嗣後分別移轉系爭土地予其他 3 位聲請人，而由聲請人 4 人共有系爭土地。101 年間系爭土地完成土地重劃後，聲請人於 103 年分別將系爭土地移轉予建設公司，依法向彰化縣地方稅務局申報按一般用地稅率課徵土地增值稅。彰化縣地方稅務局以財政部 90 年 5 月 4 日台財稅字第

0900452810 號令（下稱 90 年令）及 91 年 12 月 10 日台財稅字第 0910457622 號函（下稱 91 年函），認系爭土地因非屬土地稅法第 39 條之 2 第 4 項之「作農業使用之農業用地」，而不准其按 89 年土地稅法修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅之聲請；並再援引財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號函（下稱 89 年函），認「經核准不課徵土地增值稅之土地，其土地卡或地價冊中原地價或前次移轉現值不予變更」，而均以 59 年 8 月每平方公尺新臺幣 48.4 元之原規定地價，計算系爭土地之漲價總數額。聲請人不服，循序申請復查及提起訴願，均遭駁回，遂向臺中高等行政法院提起行政訴訟，經臺中高等行政法院以 104 年度訴字第 52 號判決駁回後，繼而提出上訴，經最高行政法院 104 年度判字第 544 號判決以上訴無理由駁回聲請人之上訴。故本聲請案應以前揭最高行政法院判決為確定終局判決。

聲請人主張確定終局判決所適用之財政部 89 年函、90 年令及 91 年函，違反租稅法律原則及租稅公平原則，侵害人民受憲法保障之財產權，有牴觸憲法第 7 條、第 15 條及第 19 條等之疑義，向本院聲請釋憲。

二、89 年開放農地自由買賣後修正土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及第 4 項之立法意旨

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。」故土地稅法第 28 條前段規定：「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。」另國家對於土地之分配與整理，應以扶植自耕農及自行使用

土地人為原則，憲法第 143 條第 4 項定有明文。迄至民國 89 年，政府之農地政策為限制農地買賣，規定私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限，並不得移轉為共有（89 年 1 月 26 日修正公布前之土地法第 30 條參照）。且農業用地依法作農業使用，移轉與自行耕作之農民而繼續耕作者，免徵土地增值稅（89 年 1 月 26 日修正公布前之土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定參照）。

89 年政府打破過去嚴格管制，開放農地自由買賣，使其流通性與一般土地無差異，為配合此新政策而於 89 年 1 月 26 日修正公布農業發展條例、土地法及平均地權條例等法律。且農地之流通性既與一般土地無差異，其所有權移轉所獲得之土地漲價利益，已無免徵土地增值稅之必要。故 89 年 1 月 26 日修正公布之土地稅法第 39 條之 2¹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。」乃變更過去農地移轉免徵土地增值稅之規定，而改為得申請不課徵，其不課徵之稅額遞延至該土地未作農業使用、或已依法變更為非農業用地後再移轉時一併計徵，實質上並無免徵稅額（立法院公報第 89 卷第 3 期第 126 頁）。89 年 1 月 26 日修正公布之土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定：「作農業使用之農業用地，於本法中華民國 89 年 1 月 6 日修正施行後第一次移轉，或依第 1 項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」其立法理由包括「現行農業用地移轉，免徵土地增值稅，於再移轉時計算土地增值稅之原地價

¹相同內容之條文見 89 年 1 月 26 日修正公布之平均地權條例第 45 條、農業發展條例第 37 條。

隨之墊高，則投機者可藉不斷移轉以提高其原地價，俟該農地變更為可建築用地再出售時，已規避大量土地增值稅負，而獲得可觀之漲價利益；又農地開放自由買賣後，其流通性與一般土地已無差異，農地移轉所獲土地漲價利益，已無免徵土地增值稅之必要，惟為配合『放寬農地農有落實農地農用』之農業政策，減輕農業用地作農業使用期間移轉時土地增值稅之負擔，爰參照土地稅法第 28 條之 2 立法例，修正為得申請不課徵土地增值稅，俟該土地未作農業使用、或已依法變更為非農業用地後再移轉時，再併予課徵。」（立法院公報第 89 卷第 3 期第 125 至 126 頁）故知本項之規定除了在新舊法交接之際為防止虛偽買賣，以逃避土地增值稅外，另外重要目的乃係為減輕農業用地作農業使用期間移轉時土地增值稅之負擔，係對農業用地較優惠之措施。

三、90 年令及 91 年函之內容

90 年令：「土地稅法第 39 條之 2（平均地權條例第 45 條）第 4 項有關以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅規定之適用，應以土地稅法（平均地權條例）89 年 1 月 28 日修正公布生效時，該土地符合同法施行細則第 57 條第 1 項所定之農業用地為適用範圍；倘土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，該土地業經依法律變更編定為非農業用地，縱其尚未完成細部計畫或已完成細部計畫而尚未開發完成，均無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項原地價認定規定之適用。」乃主管機關本於法定職權，就土地稅法第 39 條之 2 第 4 項調整原地價之規定所為具體明確之解釋性行政規則，該函令認依上開規定調整原地價，係以農業用地作農業使用為限，而不包括土地地目

業經變更編定為非農業用地者，縱該土地尚未完成細部計畫或已完成細部計畫而尚未開發完成。

91 年函說明三略謂：「有關『農業用地經依法律變更編定為非農業用地，在依法應完成之細部計畫尚未完成，無法依變更後之土地使用，經上開法律主管機關認定仍應依原來農業土地使用分區別或用地別管制使用者，得適用本法（指土地稅法）第 39 條之 2 第 1 項規定，不課徵土地增值稅』係同法施行細則第 57 條第 2 項之特別規定，其與土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用無涉。」按 89 年 9 月 20 日修正發布之土地稅法施行細則第 57 條第 2 項規定：「前項農業用地經依法律變更編定為非農業用地，在依法應完成之細部計畫尚未完成，無法依變更後之土地使用，經上開法律主管機關認定仍應依原來農業土地使用分區別或用地別管制使用者，得適用本法第 39 條之 2 第 1 項規定，不課徵土地增值稅。」（本條內容於 94 年移列為同施行細則第 57 條之 1，並略作文字調整，嗣因該條文內容已納入 99 年 12 月 8 日修正公布之農業發展條例第 38 條之 1 第 1 項規定而於 103 年刪除）故 91 年函僅係重申 89 年土地稅法施行細則第 57 條第 2 項之規定，係規範符合一定條件之農業用地得適用土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定而「不課徵土地增值稅」，其效果僅生遞延不課徵土地增值稅之效果，係屬緩徵，而非免徵。

四、聲請人主張 90 年令與 91 年函違憲之理由及討論

（一）聲請人主張違憲之主要理由

聲請人主張 90 年令、91 年函就相同法律條文於各項次間所使用之同一法律文字（土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及

第 4 項均使用「作農業使用之農業用地」) 為歧異之解釋，以致適用土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅之相同土地，於其後課徵土地增值稅時，不合同條第 4 項之要件，發生得否「以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價」計算漲價總數額之差別待遇，且觀察土地稅法第 39 條之 2 之修正理由，並未見任何正當化此差別待遇之事由存在。財政部以函釋恣意解釋法律條文，違反租稅法律原則及租稅公平原則，侵害人民之財產權。

(二) 相關文獻之討論

1、國立中正大學財經法律研究所碩士論文「視為農地不課徵土地增值稅之研究—以農業發展條例第 38 條之 1 為中心」對此問題有所探討，該文認為基於同一法規整體適用之原則，有關農業用地之定義，解釋上應一體適用，不應就部分條文個別選擇而割裂適用，並認為 90 年令、91 年函將視為農地排除適用（按：應係指排除土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用），與大法官過去解釋之意旨似有未合。²

2、至於為何土地稅法第 39 條之 2 第 4 項是對農業用地較優惠之措施，可參考陳明燦教授之論述。陳教授舉了一例，設若農業用地所有權人於 89 年修法前的某個時點取得農地後依法作農業使用，迄修法後某個時點移轉給他人而須課徵土地增值稅時，若無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，其原地價之時點應為取得當期之土地公告現值，但因有該條項規定，此時地主只須負擔 89 年修法之後之土地增值稅，無須

²參見張誠仁著，視為農地不課徵土地增值稅之研究—以農業發展條例第 38 條之 1 為中心，國立中正大學財經法律研究所在職專班碩士學位論文，2016 年 6 月，頁 53 至 56。

負擔取得土地所有權至 89 年修法期間之土地增值稅，所以該條項是對農地之優惠。³

（三）90 年令及 91 年函違憲與否之探討

查 90 年令就土地稅法第 39 條之 2 第 4 項為解釋，係對農業用地交易時減少繳納土地增值稅優惠之適用範圍為規定，因原農業用地既已變更地目編定為非農業用地，即已喪失其農地之屬性，自不應享有農業用地之稅負優惠，是 90 年令符合第 39 條之 2 第 4 項規定「減輕農業用地作農業使用期間移轉時土地增值稅之負擔」之立法意旨。而 91 年函係就同條第 1 項為解釋，對於農業用地能否申請延緩繳納土地增值稅之交易條件為規定，主管機關就得緩徵土地增值稅之農業用地之條件為較寬鬆之規定與解釋，讓買受人與出賣人可協商選擇繳納土地增值稅，或選擇不繳納而遞延之，乃主管機關於法律授權範圍內所為之解釋，符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項之立法意旨。二份函釋規範目的不同，就不同條項之相同用語，分別依其立法意旨而作範圍不同之解釋，應與租稅法律主義、租稅公平原則尚無違背。然而就同一條文內不同項次之相同用語有不同之適用範圍，致生疑義，立法技術確有應改進之處。

³ 參見陳明燦著，台灣農地不課徵土地增值稅之稽徵程序與相關法律問題—兼評最高行政法院 95 年度判字第 2091 號判決，月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，頁 189。