

議題研析

一、題目：非都市交通用地免徵土地增值稅之修法研析

二、所涉法規

土地稅法第39條

三、探討研析

(一)背景說明

司法院於108年7月5日發布大法官釋字第779號解釋，事實背景為聲請人於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。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月向司法院聲請解釋憲法。

(二)釋字第779號解釋文

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牴觸。

(三)主管機關後續回應

針對前揭解釋宣告違憲部分，財政部回應表示，有關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，無土地稅法第39條第2項免稅規定適用之前揭函釋，該部已於108年8月14日發布廢止，即日起不再援用。財政部並承諾於兩年期限屆滿(110年7月5日)前完成土地稅法相關條文修正。修法完成前，土地所有權人移轉非都市土地，按現況或依交通計畫編定為交通用地，是否屬依法核定的公共設施用地或將由政府以徵收方式取得等，仍需徵詢相關機關意見。為保障納稅人權益，土地所有權人若已依法繳納土地增值稅，可於繳納期間屆滿次日起30天內申請復查，該部將先行列管，視後續修法結果判斷是否退稅。

四、建議事項

旨揭解釋諭知相關機關應依其解釋意旨於解釋公布之日起2年內檢討修正土地稅法相關規定，茲就其所涉重點提出檢討建議如下：

(一)釐清適用免徵規定標的範圍

現行土地稅法第39條第2項係於86年4月29日修正增訂(同年5月21日公布)，修正理由係考量土地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；復因政府財政困難，被徵收之期間常延宕多年，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（前揭解釋理由書參照）。是以，適用該條項免徵土地增值稅之土地，必須符合「依都市計畫法指定之公共設施保留地」，且其「將由政府以徵收方式取得」兩項要件。

按公共設施保留地，係指依都市計畫法所定擬定、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。已取得或非留供各事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者，非屬公共設施保留地（內政部87.6.30台內營字第8772176號函參照）。惟非都市土地主要係依區域計畫法及非都市土地使用管制規則等法令規範，乃有別於都市計畫法之土地管制體系，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（原則依現況編定、使用）。其公共設施用地取得與辦理分區或使用地變更係依興辦事業計畫同時辦理，與都市計畫先劃設公共設施保留地而後辦理徵收之概念有所不同。其次，非都市土地並未如同都市計畫法對於「公共設施用地」定有明確類別（都市計畫法第42條參照），在需用土地人未提出興辦事業計畫及徵收計畫前，亦難以認定該土地是否符合「將由政府以徵收方式取得」之要件。在兩種不同土地管制之體系下，本號解釋所稱「性質與都市計畫法指定之公共設施保留地相似」之非都市土地究應如何界定？尚有待釐清。

依本號解釋理由書所示，似指實際供作公共設施使用，其流動性、市場交易機會及價值已受不利影響之土地，即應等同依都市計畫法指定之公共設施保留地處理，俾符合租稅公平原則及憲法第7條

保障平等權之意旨。按此標準，其涵攝標的恐非僅限於「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」，舉凡釋字第400號解釋所稱之具公用地役關係之既成道路或其他已供作公共設施用地使用，政府應徵收而尚未徵收之土地似亦應包括在內。惟若將渠等均納入適用免徵規定標的，是否衝擊國家財政負擔(稅收)?或應改採其他減徵措施?建議應由財政機關整體規劃、評估之。

(二)平均地權條例第42條應併予修正

查現行平均地權條例第42條第2項定有與土地稅法第39條第2項相同內容之規定，其立法理由謂係配合土地稅法第39條第2項於86年5月21日修正公布爰予增訂。土地稅法第39條第2項既經釋憲機關諭知相關機關應於前揭解釋公布之日起2年內檢討修正，與其內容相同之平均地權條例第42條第2項規定屆時亦應一併予以修正，以符法制。

撰稿人：陳宏明