

臺中市政府地方稅務局 復查決定書

申請人因土地增值稅事件，不服本局所為處分，申請復查，本局決定如下：

主文

維持原處分。

事實

申請人於 107 年 4 月 11 日申報買賣移轉所有本市○區○段○及○地號等 2 筆土地，經本局以 107 年公告土地現值每平方公尺新臺幣(以下同) ○萬○元為移轉現值，減除前次移轉現值即 76 年 4 月公告土地現值每平方公尺○元，計算漲價總數額，核定其應納土地增值稅分別為○萬○元、○萬○元、○萬○元及○萬○元，共計○萬○元。

理由

- 一、按「本法所稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者……」、「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……」、「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報人於訂定契約之日起 30 日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準……」、「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除下列各款後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定

地價。規定地價後曾經移轉之土地，其前次移轉現值……」、「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。」、「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 1 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。」、「依前條第 1 項規定申請不課徵土地增值稅者，應由權利人及義務人於申報土地移轉現值時，於土地現值申報書註明農業用地字樣提出申請……」及「土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應於訂定契約之日起 30 日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。」分別為土地稅法第 10 條、第 28 條、第 30 條、第 31 條、第 39 條之 2 第 1 項（同農業發展條例第 37 條第 1 項）、第 4 項、第 39 條之 3 及第 49 條第 1 項所明定。次按「本法第 39 條之 2 第 1 項所定農業用地，其法律依據及範圍如下……四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地……」及「農業用地經依法律變更為非農業用地，經該法律主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業用地作農業使用證明書者，得適用本法第 39 條之 2 第 1 項規定，不課徵土地增值稅：一、依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者。二、已發布細部計畫地區，都市計畫書規定應實施市地重劃或區段徵收，於公告實施市地重劃或區段徵收計畫前，未依變更後之計畫用途申請建築使用者。」分別為土地稅法施行細則第 57 條第 1 項（註：94 年 12 月 16 日刪除第

57 條第 2 項，單獨列為第 57 條）及第 57 條之 1（註：原為第 57 條第 2 項，94 年 12 月 16 日改增訂為第 57 條之 1，103 年 1 月 13 日已刪除，同農業發展條例第 38 條之 1）所規定。末按「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。」、「土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行前，如已經變更編定非屬同法施行細則第 57 條第 1 項規定之農業用地，縱仍繼續作農業使用，應無土地稅法第 39 條之 2 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。說明……至於有關『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（註：現為農業發展條例第 38 條之 1）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……」分別為財政部 90 年 5 月 4 日台財稅字第 0900452810 號令及 91 年 12 月 10 日台財稅字第 0910457622 號函所釋示。

二、申請人申報移轉所有系爭 2 筆土地，經本局以 107 年 1 月與 76 年 4 月公告土地現值之差額計算漲價總數額，核定土地增值稅。

三、申請人復查主張及補充理由略以，其於 96 年 1 月間取得系爭 2 筆土地時，前手既曾依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定申准農地不課徵土地增值稅，本次移轉亦應有同法條第 4 項規定以 89 年 1 月 28 日當期之公告土地現值為原地價規定之適用；又本次移轉應以前次移轉之公告土地現值為原規定地價，本局卻逕以 76 年 4 月之公告現值為原規定地價，不符合土地稅法第 31 條第 1 項第 1 款規定，亦與修正前土地稅法第 39 條之 2 第 2 項規定不符。縱應課徵土地增值稅，其於 96 年 1 月取得系爭土地，未能享有 76 年 4 月起至 89 年 1 月止之土地漲價利益，該期間之土地增值稅應由前手負擔，本局如因稅款已逾核課期間而無法補徵，亦不能將該租稅負擔轉嫁予後手云云。

四、按土地稅法第 30 條及第 49 條第 1 項規定，土地所有權移轉時，權利人及義務人應於訂定契約之日起 30 日內，檢附契約影本及有關文件共同申報土地移轉現值；該移轉現值，則係以訂約日當期之公告土地現值為準。次按土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，尚符合同法施行細則第 57 條第 1 項所定「農業用地」之要件者，若為都市土地，限於依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地，其後移轉始有同法第 39 條之 2 第 4 項規定以 89 年 1 月當期公告土地現值為原地價課徵土地增值稅之適用。易言之，縱該土地原為農業用地，惟於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正施行前，即已變更編

定非屬土地稅法施行細則第 57 條第 1 項所定農業用地之範圍，無論是否有細部計畫未完成或開發計畫未實施而繼續作農業使用之情事，皆無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項調高原地價規定之適用。至於 103 年 1 月 13 日修正前土地稅法施行細則第 57 條之 1 及現行農業發展條例第 38 條之 1 規定，固針對原屬農業用地依法變更為非農業用地，尚未完成細部計畫或已完成細部計畫，惟市地重劃或區段徵收計畫尚未實施，致未能依變更後計畫用途使用，因而繼續作農業使用之所謂「視為農地」，亦寬准其移轉援引土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定申請不課徵土地增值稅。然該土地具備申請不課徵土地增值稅之適格，係經法律特別規定所創設之效果，基於租稅法律主義，並不能因此即認其屬農業用地，而當然得適用專就農業用地而設之同法條第 4 項調高原地價之規定。再者，89 年修正前土地稅法第 39 條之 2 第 1 項係規定農地移轉「免徵」土地增值稅；而修正後係規定農地移轉「不課徵」土地增值稅，兩者稅捐負擔結果不同。「免徵」土地增值稅與「不課徵」土地增值稅係屬不同概念，前者係指免除土地所有權移轉人持有期間之土地增值稅負擔；而後者則就已發生之土地增值稅不予核算，暫時不予課徵，俟將來具足課徵要件時，再一併計算稽徵，具有累進稅之性質。亦即不課徵土地增值稅係該次稅負核定之遞延，將之寄存於後手，並非免除其土地增值稅。是土地移轉不課徵土地增值稅時，因尚未核定該次移轉漲價總數額之稅負，故原地價仍維持不變；至於免徵土地增值稅之情形，則已重新核計其移轉現值，故土地稅法第 31 條第 1 項第 1 款所謂「前次移轉現值」

當指前次移轉時已經核計土地增值稅之現值，此有臺中高等行政法院 104 年訴字第 52 號判決，循經最高行政法院 104 年度判字第 544 號判決所肯認。卷查系爭 2 筆土地，雖曾為田地目之農業用地，經詢據臺中市政府都市發展局（以下簡稱都發局）107 年○月○日中市都計字第○號函復可知，系爭土地於 75 年 2 月 22 日公告發布實施「變更臺中市都市計畫（通盤檢討）案」由農業區變更為「住宅區」，劃為後期發展地區，以市地重劃方式實施整體開發，否則不得發照建築；系爭土地於 98 年 6 月 26 日起方納入「臺中市都市計畫（整體開發地區單元○）細部計畫區」，系爭土地於 98 年 6 月 26 日前得為原來（農業區）之使用等語。臺中市政府於 98 年 11 月 20 日公告重劃計畫書，是系爭土地已開始重劃，本次移轉即不符合農業發展條例第 38 條之 1 規定，從而無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅之適用。另查系爭土地於 96 年申報移轉與申請人時，前所有權人○君固曾檢具「臺中市都市計畫未完成細部計畫土地現況作農業使用證明書」及「臺中市政府都市計畫土地使用分區證明書」，以該土地在未整體開發前仍應繼續作農業使用，依當時土地稅法施行細則第 57 條之 1（農業發展條例第 38 條之 1）規定申請不課徵土地增值稅，惟因 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時，已非同法施行細則第 57 條第 1 項所定農業用地之範圍，尚無同法第 39 條之 2 第 4 項規定調整以 89 年 1 月當期公告土地現值為原地價之適用。其前手於 96 年間申請不課徵土地增值稅，則該次移轉既因未核課土地增值稅，則 95 年現值（訂約日為 95 年 12 月 29 日）自不得

據以計算下次移轉所有權漲價總數額之基準。申請人 107 年 4 月申報移轉系爭土地，本局依財政部 91 年 12 月 10 日台財稅字第 0910457622 號函釋規定，以其 96 年申請不課徵土地增值稅之前次移轉，即 76 年 4 月公告土地現值每平方公尺 ○元為前次移轉現值，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，並無不合。另依土地稅法第 39 條之 3 規定，以前條第 1 項規定申請不課徵土地增值稅者，應由權利人及義務人於申報土地移轉現值時，於土地現值申報書註明農業用地字樣提出申請，其立法理由係農業用地移轉，買賣雙方之權益互相衝突，如前手不課徵土地增值稅，承受人再移轉時之土地增值稅負擔增加，爰明定「共同」申請不課徵土地增值稅之程序，以杜紛爭。經查申請人於 96 年取得土地時，即與前手共同申請不課徵土地增值稅，自應承擔前手寄存之土地增值稅。申請人主張本局將對前手已逾核課期間之稅負轉嫁由其負擔，容有誤解。綜上，原處分並無違誤，應予維持。

基上論結，本件申請復查為無理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條規定決定如主文。