

嘉義市政府財政稅務局復查決定書

申請人：王○○、王○○

地址：嘉義市○○○○○○○○○號

申請人因不服本局 108 年核課土地增值稅繳款書所為之處分（管理代號：○○○○○○○○○○○號及○○○○○○○○○○○號），申請復查乙案，本局依法決定如下：

主文：維持原處分。

事實

- 緣本市○○○○○○○地號土地（下稱系爭土地）宗地面積 75 平方公尺，分別為王○○及王○○等 2 人持分共有，持分各為 2 分之 1，持分面積為 37.5 平方公尺，於 108 年 3 月 1 日與訴外人○○○訂定土地所有權買賣移轉契約書，並於同年 3 月 18 日共同申報買賣移轉，經本局以 108 年公告土地現值每平方公尺新臺幣（以下同）1 萬 500 元為移轉現值，減除土地登記謄本所載之前次移轉現值（原地價）即 53 年 8 月公告土地現值每平方公尺 8.2 元，計算漲價總數額後按一般買賣即一般用地稅率查定土地增值稅，核定應納土地增值稅各為 11 萬 8,687 元。
- 本案前經○○○代書前來本局口頭聲明申請人委請洽詢是否可申請墊高前次移轉現值或不課徵土地增值稅，經承辦人員初步審閱相關資料及所涉法令規定，因該系爭土地業於 71 年 6 月 5 日編定為住宅區且已建築使用非屬土地稅法第 10 條第 1 項所稱之農業用地，查無所詢情形或其他相關免徵規定可資適用，並請其代為向申請人說明，惟申請人不服，依法申請復查。

理由

- 按「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……」、「土地所有權人辦理土地移轉繳納土地增值稅時，在其持有土地期間內，因重新規定地價增繳之地價稅，就其移轉土地部分，准予抵繳其應納之土地增值稅。但准予抵繳之總額，以不超過土地移轉時應繳增值稅總額百分之五為限。」、「土地增值稅之稅率，依下列規定：一、……三、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之二百以上者，除按前二款規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之四十。」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 28 條、第 30 條第 1 項第 1 款、第 31 條第 1 項第 1 款、第 31 條第 3 項、第 33 條第 1 項第 3 款及第 49 條第 1 項所明定。
- 次按「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。二、供與農業經營不可

分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。三、農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍（藏）庫、農機中心、蠶種製造（繁殖）場、集貨場、檢驗場等用地。」、「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「本法第三十九條之二第一項所定農業用地，其法律依據及範圍如下：一、農業發展條例第三條第十一款所稱之耕地。二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內所編定之林業用地、養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。三、依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區、森林區以外之分區內所編定之農牧用地。四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。五、依國家公園法劃定為國家公園區內按各分區別及使用性質，經國家公園管理機關會同有關機關認定合於前三款規定之土地。」分別為土地稅法第 10 條第 1 項、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 第 1 項及土地稅法施行細則第 57 條第 1 項所明定。

三、再按「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 項所規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。」、「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。」為財政部 90 年 5 月 4 日台財稅字第 0900452810 號函及 91 年 12 月 10 日台財稅字第 0910457622 號函釋有案。

四、申請人復查理由略謂：

「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。」明定土地稅法第 39 條之 2 第 1 項。本人所有土地原為耕地三七五減租土地，自持有日起至土地使用分區變更日止，此期間應屬農業發展條例施行前之農業用地使用之認定標，免徵土地增值稅，自變更日起以住宅區土地核課土地增值稅，亦即自取得日 53 年 8 月起至土地使用分區變更日 71 年 6 月 5 日止，屬農業使用免徵土地增值稅等云云。

五、復查結果：

(一) 查系爭土地宗地面積 75 平方公尺，分別為申請人等 2 人持分共有，持分各為 2 分之 1，持分面積為 37.5 平方公尺，於 108 年 3 月 1 日與訴外人○○○訂定土地所有權買賣移轉契約書，並於同年 3 月 18 日共同申報買賣移轉(收件編號 I6601108○○○○○○)，本局爰依前揭法令規定以訂約日當期即 108 年 1 月之公告土地現值每平方公尺 10,500 元為移轉現值 393,750 元($37.5 \times 10,500$)，減除依土地登記謄本所載之前次移轉現值(原規

定地價)即 53 年 8 月每平方公尺 8.2 元核算按物價指數調整後原地價總額 2,136 元 ($37.5 \times 8.2 \times$ 物價指數 694.9%)，計算漲價總數額為 391,614 元，漲價總數額已超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額達 $18,333.98\% (391,614 \div 2,136)$ ，漲價倍數已逾百分之二百以上，適用第 3 級徵收稅率 40%，又參照土地稅法施行細則第 53 條有關持有土地年限超過 40 年以上者減徵率為 40%，另查持有土地期間 53 年 8 月至 108 年 3 月止，有重新規定地價增繳地價稅情事，可准予抵繳其應納土地增值稅總額百分之 5，申報時申請人並未主張適用其他用地稅率減、免徵或不課徵土地增值稅，爰按一般買賣即核算漲價倍數後應徵收稅率(40%)查定土地增值稅額，並運用財政資訊中心建置土地增值稅管制系統登入各欄核稅資料產出可減徵稅額 31,072 元，抵扣增繳地價稅 6,246 元，經扣除前揭可減徵稅額後核定應納土地增值稅各為 11 萬 8,687 元，認事用法並無不合。

稅額之計算：

1. 土地漲價總數額

$$\begin{aligned} &= \text{申報土地移轉現值} - \text{原地價(前次移轉現值)} \times \text{臺灣地區消費者物價總指數\%} - (\text{改良土地費用} + \text{工程受益費} + \text{土地重劃負擔總費用} + \text{捐贈時捐贈土地之公告現值}) \\ &= 393,750 \text{ 元(即持分面積 } 37.5 \times \text{當期公告現值 } 10,500) - 2,136 \text{ 元(即 } 37.5 \times 8.2 \times \text{物價指數 } 694.9\%) - 0 \\ &= 391,614 \text{ 元} \end{aligned}$$

2. 漲價倍數

$$\begin{aligned} &= \text{土地漲價總數額} / \text{按臺灣地區消費者物價總指數調整後之原地價} \\ &= 391,614 \text{ 元} \div 2,136 \text{ 元} = 18,333.98\% (\text{超過百分之二百, 即 2 倍以上}) \end{aligned}$$

3. 一般用地：按漲價倍數分 3 級稅率累進課徵

系爭土地漲價 2 倍以上，適用 40% 稅率，出售時持有 54 年(108.03-53.08 不足 1 年不計入)，超過第 2 級距持有期間超過 40 年以上，適用長期減徵 40%。

查定稅額 = 土地漲價總數額 \times 稅率 - 累進差額

套入速算表公式：

$$\begin{aligned} \text{查定稅額} &= \text{土地漲價總數額 } 391,614 \text{ 元} \times 32\% - \text{前次移轉現值總額 } 2,136 \text{ 元(按物價指數} \\ &\quad \text{調整後)} \times 18\% \\ &= 125,317 \text{ 元} - 384 \text{ 元} = 124,933 \text{ 元} \end{aligned}$$

應納稅額 = 查定稅額 - 准予抵繳增繳地價稅額(最高以不超過土地移轉時查定土地增值稅額 5% 為限)

$$= 124,933 \text{ 元} - 124,933 \text{ 元} \times 5\% = 118,687 \text{ 元}$$

(二) 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，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，該「農業用地」係指依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地，嗣後移轉始有同法第 39 條之 2 第 4 項規定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。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，此為前揭財政部91年12月10日台財稅字第0910457622號函所明釋。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」當指該土地最近1次課徵土地增值稅時核定之申報移轉現值，未經過移轉土地則為原規定地價，併予敘明。

(四) 至申請人等主張原系爭土地使用分區為農業區，71 年 6 月 5 日變更為住宅區，又土地稅法第 39 條之 2 第 1 項明定，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。且申請人所有土地原為耕地三七五減租土地，並提供嘉義縣私有耕地租約副本供參，租賃期間為 51 年 7 月 1 日起至 57 年 6 月 30 日止，自持有日起至土地使用分區變更日止，此期間應屬農業發展條例施行前認定之農業用地，免徵土地增值稅，應自變更日起以住宅區土地核課土地增值稅，亦即自取得日 53 年 8 月起至土地使用分區變更日 71 年 6 月 5 日止，屬農業使用免徵土地增值稅乙節，查農業發展條例全文 38 條於 62 年 9 月 3 日公布施行，69 年 1 月 30 日總統令修正公布第 3、20、21、23、24 條條文，並增訂第 21-1、26-1 條條文，並無農業用地可免徵土地增值稅之相關

法令規定，嗣於 72 年 8 月 1 日總統（72）台統（一）義字第 4301 號令修正公布農業發展條例全文 53 條，其中第 27 條方明定「農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」該期間(68 年 7 月及 78 年 10 月修正版)土地稅法亦無免徵之法令規定，亦即 72 年 8 月前申報移轉應課徵土地增值稅。另土地稅法第 39 條之 2 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，係 89 年 1 月 6 日修訂，修正前係規定農地移轉「免徵」土地增值稅。再者，申請適用前揭法條不課徵土地增值稅，除應符合土地稅法第 10 條第 1 項及土地稅法施行細則第 57 條第 1 項所稱之農業用地規定(都市土地農業區、保護區)，同時應檢附農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明書，由買賣雙方共同申報，然申請人並未提出申請亦無檢附農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明書，核與前揭法令規定不符，且土地稅法第 28 條明定：「……，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。」觀其立法理由，土地增值稅係配合全面實施平均地權政策，本於漲價歸公之精神而課徵之稅捐，如有尚未就土地自然漲價部分課徵土地增值稅情形時，自應回歸稅制規範設計，於土地自然漲價總數額具體實現時核實課徵，故本案揆諸前揭法條規定及函釋意旨，核定課徵土地增值稅各 11 萬 8,687 元，於法並無不合，申請人所言顯係對法令有所誤解，核不足採。

基上論結，本案復查為無理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條之規定，決定如主文。

局長林瑞彥

中　　華　　民　　國　　1　　0　　8　　年　　○　　月　　○　　日

本案申請人如有不服，應於收受本決定書次日起 30 日內，繕具訴願書經由本局向嘉義市政府提起訴願。另依據稅捐稽徵法第 39 條第 2 項第 1 款規定，納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者，暫緩移送強制執行。

嘉義市政府財政稅務局
嘉義市中山路 154 號