

稅目	土地增值稅
條文	土地稅法第 39 條之 2 第 4 項
案由概要	申請人所有土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效當時，已有部分土地，地上設有建物設施，未作農業使用，與土地稅法第 39 條之 2 第 4 項調整原地價規定不合。
復查決定	臺南市政府財政稅務局復查決定書 申請人：○○○ 地址：○○○○ 申請人因不服本局核定 109 年土地增值稅事件，申請復查乙案，本局依法決定如下： 主文 復查駁回。 事實 緣申請人於民國(下同)109 年 12 月 28 日將其所有本市歸仁區○○段○○地號土地（使用分區：一般農業區，使用地類別：農牧用地，面積○○平方公尺，持分全部，下稱系爭土地），出售予第 3 人○○○等 2 人，並於 110 年 1 月 19 日向本局新化分局申報土地增值稅，嗣於同年 2 月 20 日申請改依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效當期之公告土地現值為原地價課徵土地增值稅，經本局新化分局審核後，認系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效當時，已有部分土地，地上設有建物設施，未作農業使用，核與土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定不合，核定土地增值稅應納稅額新臺幣(下同) ○○○○元，申請人不服，乃提起復查。 理由 一、法令規定： （一）土地稅法第 10 條規定：「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。……」

(二)土地稅法第 28 條規定：「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。……」

(三)土地稅法第 31 條第 1 項規定：「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。……」

(四)土地稅法第 33 條第 1 項規定：「土地增值稅之稅率，依下列規定：一、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未達百分之一百者，就其漲價總數額徵收增值稅百分之二十。二、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總額在百分之百以上未達百分之二百者，除按前款規定辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之三十。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總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。」

(五)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。」暨第 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 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。」

(六)土地稅法第 39 條之 3 第 1 項規定：「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……」

(七)土地稅法第 49 條第 1 項規定：「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。」

(八)農業發展條例第 3 條第 1 項第 12 款規定：「農業使用：指農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍等使用者。但依規定辦理休耕、休養、停養或有不可抗力等事由，而未實際供農作、森林、養殖、畜牧等使用者，視為作農業使用。」

(九)農業發展條例第 8 條之 1 第 2 項規定：「農業用地上興建有固定基礎之農業設施，應先申請農業設施之容許使用，並依法申請建築執照。但農業設施面積在 45 平方公尺以下，且屬一層樓之建築者，免申請建築執照。本條例中華民國 92 年 1 月 13 日修正施行前，已興建有固定基礎之農業設施，面積在 250 平方公尺以下而無安全顧慮者，得免申請建築執照。」

(十)建築法第 4 條規定：「本法所稱建築物，為定著於土地上或地面下具有頂蓋、樑柱或牆壁，供個人或公眾使用之構造物或雜項工作物。」

(十一)財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號及 93 年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函釋略以：「……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，仍「作農業使用之農業用地」為適用範圍；如土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，已未作農業使用之農業用地，尚無上開原地價認定規定之適用。……」、「……說明：二、查土地稅法第 39 條之 2 第 4 項有關原地價調整規定之適用，應以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正生效時，該土地仍『作農業使用之農業用地』為適用範圍，前經本部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號函釋有案。……參據上述規定，土地稅法第 39 條之 2 第 4 項有關『作農業使用之農業用地』之認定，應以該農業用地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時，整筆

土地均作農業使用為要件。……」

二、卷查，申請人申請依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項以 89 年 1 月 28 日之公告土地現值為原地價課徵土地增值稅，經本局新化分局審核後，認系爭土地於 89 年 1 月 28 日當時，已有部分土地，地上設有建物設施，未作農業使用，核與土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定不合，申請人不服，其主張略以：系爭土地係於 102 年始購買取得，於買受當時地上並無地上建物，並持本市歸仁區公所○○○年○○月○○日核發「農業用地作農業使用證明書」申報土地增值稅，不知系爭土地於 89 年 1 月 28 日當時地上是否有建物存在，而且地上建物亦非申請人所興建，不得歸責於申請人，而課以較重負擔云云，資為爭議。

三、按土地稅法第 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 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。」，次按財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號函釋：「說明：……二、土地稅法第 39 條之 2 第 4 項有關……課徵土地增值稅規定之適用，應以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，仍『作農業使用之農業用地』為適用範圍；如土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，已未作農業使用之農業用地，尚無上開原地價認定規定之適用。」準此，依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項以 89 年 1 月 28 日當期之公告土地現值為原地價，作為核算漲價總數額基準，應以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時，整筆土地均「作農業使用之農業用地」為要件，此觀財政部 93 年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函釋即明。

四、基於土地使用有效管制目的，解釋「作農業使用之農業用地」之要件時，應以「合法」供農業使用為限。倘不符合使用管制規定之土地使用情形，既屬違規使用，即不應享有租稅優惠，否則有違鼓勵並落實農地農用之立法目的。司法院釋字第 566 號解釋理

由書亦闡釋：「……該土地仍須以合法供農用者為限，而不包括非法使用在內。」綦詳。準此，土地稅法第 39 條之 2 第 4 項之適用，須以土地符合農業用地之「合法使用」為前提，且須從 89 年 1 月 6 日土地稅法修正施行以前即已存在，於 89 年 1 月 6 日修正之土地稅法於施行日即 89 年 1 月 28 日屬作農業使用之農業用地；倘土地雖作農業使用，但因未符合相關農管法令致為違法使用時，仍與該條項規定不符（最高行政法院 107 年度判字第 627 號判決意旨參照）。又已規定地價之土地，除屬政府出售、贈與、受贈之土地及因繼承而移轉者外，均應依土地稅法第 28 條、第 31 條第 1 項規定計算並課徵土地增值稅，此即土地增值稅之課稅原則。僅例外於農地移轉符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項、第 4 項規定時，始特別允許得申請不課徵土地增值稅或申請墊高原地價計算漲價總數額以課徵土地增值稅。而例外規範事實之存在，本應由主張該事實存在之人負其舉證責任，亦即應由申請人負其舉證責任（高雄高等行政法院 108 年訴字第 472 號判決）。

五、查系爭土地為使用分區：一般農業區，使用地類別：農牧用地，經調閱行政院林務局農林航空測量所 88 年 8 月 27 日及 89 年 6 月 18 日拍攝之航照圖，並比對本局 102 年航照圖資，查得系爭土地部分面積地上有建物，此有前揭航照圖 3 幀在卷可稽，案經本局新化分局通知申請人限期補正，提供地上建物於 89 年 1 月 28 日當時已有之合法證明文件供核，然申請人逾期未補正，又依臺南市歸仁區公所 110 年 2 月 23 日函所述，該所於「102 年 12 月 21 日會勘結果，該地建物及圍牆已拆除，現勘結果為釋迦園」，嗣於 102 年 12 月 17 日才核發「農業用地作農業使用證明書」，準此，地上建物不符合作農業使用甚明，是以，系爭土地於 89 年 1 月 28 日查有建物，申請人未能提供作農業使用合法證明文件供核，與土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定不合，本局新化分局否准其申請，依法有據。

六、又系爭土地為申請人於 102 年 11 月 26 日買賣取得，並於同年 12 月 17 日買賣雙方共同向本局新化分局申報系爭土地移轉現值，

並檢附農業用地作農業使用證明書，申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅在案，準此，申請人於 102 年取得系爭土地時，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，致系爭土地移轉現值並未變更，而以前手原地價（66 年 10 月每平方公尺 20 元）為移轉現值。是以，申請人無法提供該地上建物領有合法設置農業設施、農舍等證明文件，核與土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，整筆土地仍「作農業使用之農業用地」為適用範圍規定不符，自無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用，本局新化分局以 66 年 10 月原地價為系爭土地前次移轉現值核定土地增值稅，並無違誤，至申請人主張不知系爭土地於 89 年 1 月 28 日當時地上是否有建物存在，而且地上建物亦非申請人所興建，不得歸責於申請人，而課以較重負擔，顯對法令有所誤解，核無可採。

七、綜上，申請人申請以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效當期之公告土地現值為原地價課徵土地增值稅，因未能提供作農業使用合法證明文件供核，自無依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用，本局新化分局按土地稅法第 28 條及 33 條等規定，核定系爭土地之土地增值稅應納稅額○○○○元，並無違誤不當，自應予維持。

綜上結論，本案申請復查為無理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條之規定決定如主文。

局長 ○ ○ ○

中 華 民 國 ○○○ 年 ○○ 月 ○○ 日

一、申請人如有不服，應於收受本決定書次日起 30 日內，繕具訴願書正副本各乙份，連同本決定書（或影本），經由本局向臺南市政府提起訴願。

二、申請人依法提起訴願者，如已對復查決定之應納稅額繳納半數，

	暫緩移送強制執行。
--	-----------