

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非為農業用地，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：○○○○ 主文 復查駁回。 事實 緣申請人(即義務人)○○○於民國(下同)110 年 6 月 6 日訂約將其所有本市安南區○○段○○地號土地(面積○○平方公尺，持分○○，下稱系爭土地)，贈與予申請人(即權利人)○○○、○○○等 2 人(持分各○○)，嗣於 110 年 6 月 7 日向本局安南分局申報土地增值稅，同時申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，並依同法條第 4 項規定申請以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行日當期之公告土地現值為原地價。經本局安南分局審核後，系爭土地移轉准予依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅，惟申請依同法條第 4 項規定調整原地價部分，因系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時非為農業用地，核與規定不合，遂否准所請，申請人不服，乃提起復查。 理由 一、法令規定： (一)土地稅法第 10 條第 1 項：「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 39 條之 2 第 1 項、第 4 項：「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。」

(三)土地稅法 89 年 1 月 28 日修正施行時，土地稅法施行細則第 57 條第 1 項：「本法第 39 條之 2 第 1 項所稱依法作農業使用時及繼續耕作之農業用地，指左列土地。一、耕地：依區域計畫法編定之農牧用地，或依都市計畫法編定為農業區、保護區之田、旱地目土地，或未依法編定而土地登記簿記載為田、旱地目之土地。二、耕地以外之其他農業用地：依區域計畫法編定之林業用地、養殖用地、水利用地、或都市計畫農業區、保護區及未依法編定地區而土地登記簿所記載為林、養、牧、原、池、水、溜、溝等 8 種地目之土地。」

(四)財政部 90 年 5 月 4 日台財稅字第 0900452810 號令：「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，應以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，該土地符合本法施行細則第 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。」

(五)財政部 91 年 12 月 10 日台財稅字第 0910457622 號函略以：「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本法施行細則第 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。……」

(六)財政部 93 年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函略以：「農業用地於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正生效時，部分未作農業使用，嗣經依法分割，其可否准依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定以該修正施行日當期之公告現值為原地價，……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。惟於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時，整筆土地中若有部分未作農業使用，嗣後經分割之情形，如經查明分割後之整筆土地，符合前揭土地稅法 89 年 1 月 28 日修正生效時『作農業使用之農業用地』要件者，得依分割後之整筆土地之使用情形，予以審認適用土地稅法第 39 條之 2 第 4 項之規定。……」

二、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 90 年 5 月 4 日台財稅字第 0900452810 號令釋：「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，應以土地稅法 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，……均無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項原地價認定規定之適用。」暨財政部 91 年 12 月 10 日台財稅字第 0910457622 號函釋略以：「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。……」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，應以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，該土地符合民法施行細則第 57 條第 1 項所定之「農業用地」適用範圍。另依土地稅法 89 年 1 月 28 日修正施行時，土地稅法施行細則第 57 條第 1 項規定：「本法第 39 條之 2 第 1 項所稱依法作農業使用時及繼續耕作之農業用地，指左列土地。一、耕地：依區域計畫法編定之農牧用地，或依都市計畫法編定為農業區、保護區之田、旱地目土地，或未依法編定而土地登記簿記載為田、旱地目之土地。二、耕地以外之其他農業用地：依區域計畫法編定之林業用地、養殖用地、水利用地、或都市計畫農業區、保護區及未依法編定地區而土地登記簿所記載為林、養、牧、原、池、水、溜、溝等 8 種地目之土地。」是以，若為都市計畫法編定之土地，則其使用分區須劃定為農業區、保護區，且土地登記簿記載為田等 10 種地目之一，方符農業用地之規定，始得申請以修正公布施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額而課徵土地增值稅，合先敘明。

三、卷查，系爭土地於 91 年 5 月 2 日分割前為本市安南區○○段○○地號土地(下稱分割前○○地號土地)，於 91 年 5 月 2 日逕為分割為○○地號土地(下稱分割後○○地號土地)及系爭土地。依臺南市政府都市發展局○○年○○月○○日南市都管字第○○○○號函、○○年○○月○○日南市都管字第○○○○號函及都市計畫土地使用分區證明書可知，分割前○○地號土地於 68 年 10 月 22 日以前屬都市計畫以外土地，於 68 年 10 月 23 日發布實施之「變更及擴大台南市主要計畫案」劃設為「農漁用地」，再於 85 年 6 月 15 日發布實施之「變更台南市主要計畫(第三次通盤檢討)案」變更為「部分農業區，部分道路用地」。嗣分割前○○地號土地於 91 年 5 月 2 日逕為分割為分割後○○地號土地及系爭土地，分割後○○地號土地為「農業區」，系爭土地為「道路用

地」。嗣系爭土地於108年8月15日發布實施之「變更臺南市主要計畫（第五次通盤檢討）（第二階段）案」變更為「農業區」。另依財政部93年4月21日台財稅字第0930450128號函釋（下稱93年函釋）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。然於89年1月28日土地稅法修正生效時，系爭土地尚未經分割，仍為分割前1187地號土地，而修正生效當時分割前1187地號土地都市計畫使用分區為「部分農業區，部分道路用地」，並非整筆土地均為農業用地，自無土地稅法第39條之2第4項規定之適用。雖依93年函釋規定於89年1月28日土地稅法修正生效時，整筆土地中若有部分未作農業使用，嗣後經分割之情形，如經查明分割後之整筆土地，符 割後○○地號土地及系爭土地，而分割後系爭土地之使用分區為「道路用地」亦非為農業用地，其自亦無土地稅法第39條之2第4項規定之適用。縱系爭土地108年8月15日發布實施之「變更臺南市主要計畫（第五次通盤檢討）（第二階段）案」變更為「農業區」，惟此亦係嗣後變更，與土地稅法89年1月28日修正生效時之狀況無涉。是以，系爭土地於89年1月28日土地稅法修正公布生效時，為分割前○○地號土地，使用分區為「部分農業區，部分道路用地」，並非整筆土地均為農業用地，自無土地稅法第39條之2第4項調整原地價規定之適用；另91年5月2日分割後，系爭土地之使用分區為「道路用地」，亦非屬土地稅法第10條及同法施行細則第57條第1項之農業用地範圍，縱仍作農業使用，亦無土地稅法第39條之2第4項調整原地價規定之適用，本局安南分局否准其申請，依法核屬有據。

四、申請人不服，主張略以：（一）系爭土地原為都市計畫農業區土地，迄今均作農業使用，因位處臺江大道兩側，原規劃80米計畫道路變更為道路用地，嗣因臺江大道計畫道路縮減為60米，於108年又恢復為農業區，原不當都市計畫既已變更由道路用地恢復為

農業區，原行政處分即屬撤銷，應不得再加援引，否則即屬違法行政行為。(二)系爭土地於 89 年間仍屬○○段○○地號農地的一部分，乃於 91 年 5 月 2 日始由地政逕為分割增加，何來 89 年 1 月 28 日當時之土地使用分區為「道路用地」，基於行政程序法平等原則，本案系爭土地自應比照○○段○○地號予以調高，始為正辦云云，資為爭議。

五、有關申請人主張原不當都市計畫既已變更由道路用地恢復為農業區，原行政處分即屬撤銷，應不得再加援引乙節。依行政程序法第 110 條第 3 項、第 4 項規定，行政處分除自始無效外，在未經撤銷、廢止或未因其他事由而失其效力前，其效力繼續存在；又有效之先前行政處分成為後行政處分之構成要件事實之一部分時，則該先前之行政處分因其存續力而產生構成要件效力（最高行政法院 97 年度判字第 1086 號判決、法務部 107 年 3 月 20 日法律字第 10703502510 號函參照）。再者，租稅採法律主義，為憲法第 19 條明定之原則，租稅之核課及免除決定，其性質上為確認性質之行政處分，亦即確認符合課稅法定要件之稅額或免徵之法定要件，其本身並非創設權利，因課稅要件之成立或減免係依據法律規定而成立或減免（最高行政法院 94 年判字第 1605 號判決參照）。本案主管機關有關係爭土地使用分區之變更實施，對於土地增值稅之核定而言，係屬先決問題，申請人如於該使用分區之變更實施有爭議，應向主管機關依法尋求救濟，在主管機關未對使用分區變更予以撤銷之情況下，自有實質存續力，就土地增值稅事實之認定自具有構成要件效力，本局安南分局在核定系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時，是否符合同法施行細則第 57 條第 1 項所規定之「農業用地」範圍，自應受到拘束，而無從自為其他之認定。

六、另申請人主張系爭土地於 91 年 5 月 2 日始逕為分割自同段○○地號，何來 89 年 1 月 28 日當時之土地使用分區為「道路用地」，基於平等原則，系爭土地應比照同段○○地號農地予以調高原地價乙節。依土地法第 40 條規定，地籍整理以縣市分區，區內分

段，段再分宗，依宗編號，此即為宗地，而此之「宗」，即一般所稱「筆」，可知土地係以「宗」為最小計算單位，而土地增值稅土地之核算亦以宗地（筆）為單位，舉凡核課、徵免均按宗為認定標準，其所以如此，除「宗地」係土地最小之計算單位外，同時亦為管理之行政手段所必須，是農地之核准免稅，係以宗為單位，即依每宗為徵免之標準。是以，移轉之農業用地，是否得依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定申請課徵土地增值稅，原則上應依整筆農業用地為認定依據（最高行政法院 109 年判字第 526 號判決參照）。復依財政部 93 年函釋規定，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。惟農業用地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時，整筆土地中若有部分未作農業使用，嗣後經分割之情形，如經查明分割後之整筆土地，符合前揭土地稅法 89 年 1 月 28 日修正生效時「作農業使用之農業用地」要件者，得依分割後之整筆土地之使用情形，予以審認適用土地稅法第 39 條之 2 第 4 項之規定。準此，於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時，系爭土地尚未經分割，仍為分割前○○地號土地，都市計畫使用分區為「部分農業區，部分道路用地」，並非整筆土地均為農業用地，自無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用。而嗣分割前○○地號土地於 91 年 5 月 2 日分割出系爭土地及分割後○○地號土地，而分割後系爭土地之使用分區為「道路用地」亦非為農業用地，其自亦無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用；至分割後○○地號土地因其分割後之使用分區為「農業區」，係為農業用地，與 93 年函釋規定相符，業經另案核准適用土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定調整原地價有案。是以，申請人主張系爭土地應比照分割後○○地號土地予以調高原地價，顯屬無據。

七、綜上，申請人申請依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行當期之公告土地現值為原地價，因土地稅法 89 年 1 月 28 日日修正公布生效時，系爭土地並非整筆土

地均為農業用地，且於 91 年 5 月 2 日逕為分割後系爭土地亦非為農業用地，自無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用，本局安南分局否准其申請，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。