

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，非屬當時土地稅法施行細則第 57 條第 1 項所定之農業用地，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：○○○○ 申請人因不服本局核定 110 年土地增值稅事件，申請復查一案，本局依法決定如下： 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 23 日訂約將其所有本市六甲區○○段○○、○○、○○、○○、○○及○○地號等 6 筆土地(面積分別為○○平方公尺、○○平方公尺、○○平方公尺、○○平方公尺、○○平方公尺及○○平方公尺，持分全部)，出售予申請人(即權利人)○○○，嗣於 110 年 7 月 8 日向本局新營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，其中○○、○○、○○及○○地號等 4 筆土地(下稱系爭 4 筆土地)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。經本局新營分局審核後，系爭 4 筆土地准予依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅，惟申請依同法條第 4 項規定調整原地價乙節，因系爭 4 筆土地於 89 年 1 月 28 日非屬當時土地稅法施行細則第 57 條第 1 項所定之農業用地，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 日修正施行時之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……。」

(五)財政部 90 年 10 月 12 日台財稅字第 0900057110 號函：「檢送行政院農業委員會有關都市計畫農業區「建」地目土地供種植農作物使用，是否符合都市計畫土地使用分區管制相關法令規定之釋函 1 份。……說明三、準此，都市計畫農業區「建」地目

土地，如實際供種植農作物使用而未閒置不用者，應符合農業發展條例第3條第1項第12款有關「農業使用」之定義，得核發農業用地作農業使用證明書。」

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，該土地符合民法施行細則第57條第1項所定之農業用地為適用範圍……。」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4筆土地係67年4月15日發布實施官田都市計畫之

「農業區」土地。另依台灣省台南縣土地登記簿所載，系爭六甲區○○段○○、○○地號等 2 筆土地於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時為「建」地目；至本次移轉系爭同區段○○、○○地號等 2 筆土地，於 78 年 3 月 17 日前為同區段○○地號土地，嗣於 78 年 3 月 17 日自同區段○○地號土地分割出同區段○○、○○地號土地，嗣於 92 年 10 月 1 日同區段○○、○○地號土地復各自逕為分割為同區段○○及○○地號土地，與同區段○○及○○地號土地，而於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，依台灣省台南縣土地登記簿所載當時之同區段○○、○○地號土地為「道」地目，是以，本次移轉系爭同區段○○、○○地號等 2 筆土地(即 92 年 10 月 1 日逕為分割後之同區段○○、○○地號土地)，於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，亦為「道」地目，此有臺南市六甲區公所○○○年○○月○○日 110 六甲○○○○號都市計畫土地使用分區證明書、相關土地登記謄本及台灣省台南縣土地登記簿附案可稽。準此，系爭 4 筆土地於 89 年 1 月 28 日非屬當時土地稅法施行細則第 57 條第 1 項所定之農業用地，縱仍作農業使用，而依財政部 90 年 10 月 12 日台財稅字第 0900057110 號函轉行政院農業委員會 90 年 10 月 3 日(90)農企字第 900152024 號函釋意旨，取得農業用地作農業使用證明書，亦僅得依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅，而無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項調整原地價規定之適用，本局新營分局否准其申請，依法核屬有據。

四、申請人主張：(一)農業用地作農業使用依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅，及第 4 項規定，於 89 年 1 月 28 日修正施行後第一次移轉，或依第 1 項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。土地稅法施行細則第 57 條條文於 89 年 9 月 20 日修正後之規定：「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。」基於行政法之從新適用原則，仍宜以現行上開法令規定，始為適法。(二)系爭4筆土地因買賣移轉申報土地增值稅時，檢具之土地謄本、使用分區證明及臺南市六甲區公所核發之農業用地作農業使用證明書，依法核准免徵(註：應為不課徵)土地增值稅並無爭議，未依土地稅法第39條之2第4項規定以89年1月28日土地稅法修正生效當期公告土地現值調整原地價，理由為非屬都市計畫農業區、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種地目之土地而不予調高適用，實有誤解之嫌。

五、關於申請人主張本案應適用89年9月20日修正後土地稅法施行細則第57條規定乙節。按土地稅法第39條之2第1項於89年1月26日修正公布(同年月6日修正通過、同年月28日施行)為「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。」，然修正前原係規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」，足見「作農業使用之農業用地」原係於符合移轉要件時，當然「免徵土地增值稅」，修正後則改採「得申請不課徵土地增值稅」之立法政策。是上述土地稅法第39條之2第4項所規定，於土地稅法89年1月6日修正施行後第一次移轉，以土地稅法89年1月6日修正施行日即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之「作農業使用之農業用地」，自係指於土地稅法89年1月6日修正施行日屬「作農業使用之農業用地」，且所謂「農業用地」，亦應以當時法令所規定之農業用地為範圍，俾以保障此等土地於土地稅法89年1月6日修正施行前原得享有「免徵土地增值稅」之利益，尚與該等土地嗣後移轉時的法律與事實狀態無涉。且土地稅法施行細則第57條係依土地稅法第58條之授權所訂定，基於法規效力的連續性，尚不因土地稅法於89年1月6日的局部修正而失效，此有最高行政法院105年判字第343號判決意旨可資參照。另按「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，該土地符合税法施行細則第 57 條(第 1 項)所定之農業用地為適用範圍，此亦為本院一致之見解。」此亦有最高行政法院 100 年度判字第 1114 號判決理由可參。且依財政部 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，該土地符合税法施行細則第 57 條第 1 項所定之農業用地為適用範圍……。」是以，系爭 4 筆土地是否適用土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，仍應以土地稅法 89 年 1 月 28 日公布生效時有效之土地稅法施行細則第 57 條規定為據，尚無適用 89 年 9 月 20 日修正後土地稅法施行細則第 57 條第 1 項規定之餘地。申請人此節主張，核不足採。

六、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，因系爭 4 筆土地於 89 年 1 月 28 日非屬當時土地稅法施行細則第 57 條第 1 項所定之農業用地，自無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用，本局新營分局否准其申請，依法核屬有據，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。
--	---