

嘉義市政府訴願決定書 府行法字第 0000000000 號

訴願人：000 身分證字號：0000000000

地址：嘉義市000000

送達處所：嘉義市 000000

訴願人：000 身分證字號：0000000000

地址：嘉義市000000

送達處所：嘉義市000000

原處分機關：嘉義市政府財政稅務局

住址：嘉義市中山路 154 號

法定代理人：林瑞彥

住址：同上

上訴願人因課徵土地增值稅事件，不服原處分機關 108 年 7 月 9 日嘉市財服字第 0000000000 號函所為之處分提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人等 2 人所有坐落嘉義市 000 段 000 地號土地(下稱系爭土地)，宗地面積為 75 平方公尺，持分各 2 分之 1，持分面積各 37.5 平方公尺，於 108 年 3 月 1 日與訴外人 000 訂定土地所有權買賣移轉契約書，並於同年 3 月 18 日以訂約日當期之公告土地現值共同向原處分機關申報土地移轉現值課徵土地增值稅，經原處分機關書面審查以 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或原規定地價即 53 年 8 月公告土地現值每平方公尺 8.2 元，計算土地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。嗣後案經代書口頭聲明訴願人委請詢問是否可申請墊高前次移轉現值或不課徵土地增值稅，因系爭土地使用分區於 71 年 6 月 5 日由農業區變更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，經原處分機關查閱相關法令規定，查無所詢情形之適用，訴願人不服，依法申請復查未獲變更，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

訴願意旨略謂

- 一、撤銷原處分及復查決定書，另為適法之處分。
- 二、緣訴願人因核定土地增值稅繳納事件，不服嘉義市政府財政稅務局，嘉市財服字第 0000000000 號復查決定書，依法提起訴願事。
- 三、補陳訴願書：
 - (一)「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其漲價總數額徵收土地增值稅。」惟國家對於土地之分配整理，應以扶植自耕農及自行使用土地人為原則，憲法第 143 條第 4 項定有明文，故 72 年 8 月 1 日修正公布農業發展條例第 27 規定：「農業用地依法做農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」為資配合，78 年 10 月 30 日修正公布之土地稅法第 39 條之 2 第 1 項爰明定「農業用地依法做農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」可知此係就自行耕作之農民取得農業用地者，予以免

徵土地增值稅之獎勵，此是立法者為確保農業之永續發展促進農地合理利用與調整農業產業結構所為之租稅優惠措施，其租稅優惠之目的甚為明確，亦有實現憲法第 143 條第 4 項規定之意旨。

(二)案行為時農業發展條例第 27 條規定「農業用地依法做農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」則系爭土地於系爭期日承租人依法作農業使用，毋庸置疑。然因公權力行使造成土地變更編定之特殊類型，農業發展條例第 27 條之免徵土地增值稅規定，立法時未就特殊類型之存在事實連帶依附之狀況問題，授權行政機關分別適定度作不同等級及規範，尤其對配合政府政策受限耕地 375 減租條例之耕地所有權人，除非與承租人協議成立，談妥補償條件而放棄耕作權外，雖土地登記之權利歸屬訴願人，確從未對有絕對效力之土地，有自由使用、受益、處分之積極權能。另從量能課稅與公平課稅原則意旨關之，應訂明確不同情形、不同性質、不同分區、不同使用…等列舉作課稅依據，及相關法律體系整體觀之，以保障耕地租稅優惠立法意旨。

(三)行政主管機關就法律所為技術性、細節性之解釋，係闡明法規之原意，原則上應自法規生效之日起有其適用。如在後釋示與在前釋示不一致時，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響，則系爭土地之特殊或於課徵土地增值稅，以溯及自訴願人持有期間起至土地移轉立契日，全部依一般稅率核課，顯明有違保障耕地租稅優惠立法意旨。

(四)訴願人主張系爭土地核課土地增值稅時，於系爭期日前承租人之承租期間依法作農業使用有具體之事實相連關係，應適用農業發展條例第 27 條規定免徵土地增值稅期間；故系爭土地之

原規定地價應調整以 71 年公告現值為準，續按依一般用地稅率核課之。

答辯意旨略謂

- 一、查土地登記謄本及本局土地卡，系爭土地重測前為 000 段 000 地號，重測後為 000 段 000、000、000 等 3 筆地號，嗣於 76 年 9 月 25 日地號 000 因判決分割為 000 至 000 地號，分割後系爭土地宗地面積 75 平方公尺，為訴願人等 2 人持分共有，持分各 2 分之 1，持分面積各 37.5 平方公尺；復查嘉義市政府 106 年 8 月 3 日府都計字第 0000000000 號書函核發之都市計畫土地使用分區(或公共設施用地)證明書，系爭土地於 71 年 6 月 5 日公告實施變更編定為嘉義市 000 地區都市計畫住宅區，與本局 83 年 9 月 16 日土地卡登載之建地目相符；另查依房屋稅籍登記表記載，訴願人 000 於系爭土地 76 年 9 月 25 日判決分割前已興建房屋使用，房屋坐落為嘉義市 000000 號，整編後門牌為 000 街 000 巷 000 號，於 57 年 1 月起課房屋稅，房屋稅籍編號為 0000000000，嗣於 91 年 12 月 3 日因買賣移轉變更名義為訴外人 000，106 年 11 月 29 日訴外人向本局申請拆除註銷房屋稅籍，此有土地登記謄本、土地卡、房屋稅籍登記表及房屋課稅明細表等資料附卷可稽，合先敘明。
- 二、訴願人於 108 年 3 月 1 日與訴外人 000 定訂土地所有權買賣移轉契約書，並於同年 3 月 18 日共同向本局申報土地移轉現值課徵土地增值稅(收件編號 I000000000000)，本局按前述情形及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(37.5x10,500)，減除依土地登記謄本所載之前次移轉現值或原規定地價即 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 (37.5x8.2*108 年 1 月物價指數 694.9%)，計算土地漲價總數額 391,614 元，該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達 18,333.98%(391,614÷2,136)，即漲價倍數逾百分之二百以上，適用土地稅法施行細則第 53 條有關土地增值稅應徵稅額之計算公式第 3 級徵收稅率 40%，又系爭土地自 53 年 8 月持有至 108 年 3 月出售止，持有土地年限計 54 年，參照前開應徵稅額之計算公式持有土地年限超過 40 年以上者減徵率為 40%，另依土地稅法第 31 條第 3 項規定，持有土地期間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，查訴願人於申報買賣移轉時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查定應徵土地增值稅額，並扣除准予抵繳增繳地價稅額後核定應納土地增值稅額各 11 萬 8,687 元，認事用法並無不合。

三、至訴願人於復查申請時提供有三七五租約註記之土地登記謄本及嘉義縣私有耕地租約副本，主張依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，有關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，系爭土地自 53 年 8 月起至 71 年 6 月 5 日公告實施止，土地使用分區由農業區變更為住宅區之期間應屬農業發展條例施行前之農業用地使用之認定標準，免徵土地增值稅，及於申請復查前委請代書口頭詢問可否申請墊高前次移轉現值或不課徵土地增值稅等云云，查 62 年 9 月 3 日制定公布及 69 年 1 月 31 日修正公布之農業發展條例，均無農業用地在依法作農業使用期間移轉時免徵土地增值稅之規定，嗣於 72 年 8 月 1 日修正公布全文 53 條時，始於第 27 條明定「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。」，次查土地稅法自制定公布至 78 年 10 月 30 日修正公布前無免徵土地增值稅之規定，78 年 10 月 30 日修正公布方有第 39 條之 2 第 1 項免徵土地增值稅之規定，嗣後於 89 年 1 月 26 日第 39 條之 2 第 1 項再修正為「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」，據此，由前開法令之制定及修正沿革觀之，72 年 8 月前即使是作農業使用之農業用地，於申報移轉時仍應課徵土地增值稅。再查系爭土地於 57 年 1 月已興建房屋使用，並於 71 年 6 月 5 日變更編定為都市計畫住宅區土地，已非屬土地稅法第 10 條第 1 項及同法施行細則第 57 條第 1 項所定之農業用地，且訴願人於申報移轉時未於申報書註明農業用地字樣提出申請，亦未檢附農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件，在兩者條件均未符合規定下，實無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅之適用；另按財政部 90 年 5 月 4 日台財稅字第 0900452810 號令釋規定，有關土地稅法第 39 條之 2 第 4 項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，該土地已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 項原地價規定之適用，系爭土地依前述既已非屬農業用地，則無上揭法令規定以修正施行日當期之公告土地現值為原地價，即無墊高前次移轉現值(原規定地價)之適用，是以，本局以 53 年 8 月取得時公告土地現值每平方公尺 8.2 元為前次移轉現值，計算漲價總數額，並按一般用地稅率課徵土地增值稅各 11 萬 8,687 元，於法並無違誤，訴

願人主張，顯係對法令有所誤解，核不足採。

四、補充答辯理由：

- (一)憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之，各該法律之內容應符合量能課稅及公平原則。租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之經濟事實，而非其外觀之法律行為或形式上之登記事項，對實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合實質課稅及公平課稅之原則，又因課稅對象的經濟活動複雜，難以法律完整規定，為實現衡量個人之租稅負擔能力及實質課稅之公平，確保租稅之徵收，在租稅法之解釋及課稅構成要件之認定上，如發生法律形式、名義或外觀與真實之事實或經濟負擔有所不同時，則租稅課徵基礎應著重於事實上存在之實質，方符合實質課稅原則之意涵。
- (二)法律的適用必以事實的認定作為前提，而事實的認定必以證據作為基礎，按土地稅法第 28 條第 1 項規定，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，是於土地增值稅課徵要件具備且無法定應免徵或不應課徵事由時即應課徵，雖農業發展條例及土地稅法曾有農業用地依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅之規定，及至後來修正為移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅，惟查系爭土地於 57 年 1 月已興建房屋使用，並於 71 年 6 月 5 日變更編定為都市計畫住宅區土地，已非屬土地稅法第 10 條第 1 項及同法施行細則第 57 條第 1 項所定之農業用地，無現行土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅之適用；次按 72 年 8 月 1 日修正公布之農業發展

條例第 27 條及 78 年 10 月 30 日修正公布之土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，農地移轉免徵土地增值稅之要件有三，其一為在依法作農業使用期間移轉，其二為移轉與自行耕作之農民，其三為移轉後繼續作耕作使用，縱系爭土地如訴願人所述曾有三七五租約(租賃期間 51 年 7 月 1 日至 57 年 6 月 30 日計 6 年)或於 71 年 6 月 5 日變更編定前承租人仍依法作農業使用，然此期間均在法令修正前階段，在法律不溯及既往原則下，實無免徵之適用，即 72 年 8 月法令修正前作農業使用之農業用地，於申報移轉時仍應課徵土地增值稅。基此，系爭土地在土地增值稅課徵要件具備且無法定應免徵或不應課徵事由下，本局以 53 年 8 月取得時公告土地現值每平方公尺 8.2 元為前次移轉現值，計算漲價總數額，並按一般用地稅率課徵土地增值稅各 11 萬 8,687 元，於法並無違誤，訴願人主張，顯係對法令有所誤解，核不足採。

五、綜上所述，原處分並無不合，本件訴願顯無理由，敬請察核予以駁回，以維稅政。

理 由

一、按土地稅法 39 條之 2 第 1 項及第 4 項規定：「(第 1 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。」「(第 4 項)作農業使用之農業用地，於本法 89 年 1 月 6 日修正施行(註：施行日期為同年月 28 日)後第一次移轉，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。」第 10 條第 1 項規定：「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。」另依財政部 90 年 5 月 4 日台財稅字第 0900452810 號函釋略謂：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。」可知，土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及第 4 項之適用係以「作農業使用之農業用地」為適用對象。

二、次按，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。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」第 31 條第 1 項第 1 款規定：「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。」從而，土地漲價總數額計算上應減除之基準，若係為未經過移轉之土地，係為原規定地價，以上均合先敘明之。

- 三、卷查，系爭坐落本市 000 段 000 地號土地(以下稱系爭土地)，依嘉義市政府 106 年 8 月 3 日府都計字第 0000000000 號書函核發之都市計畫土地使用分區(或公共設施用地)證明書所載，系爭土地於 71 年 6 月 5 日公告實施變更編定為嘉義市 000 地區都市計畫住宅區，且依卷附土地增值稅(土地現值)申報書所示，訴願人於申報買賣移轉時未主張適用其他用地稅率減、免徵或不課徵土地增值稅。準此，原處分機關遂依上開事實，認定系爭土地屬依法變更為非農業用地而不符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅要件，並以此作為核課土地增值稅之依據。
- 四、次查，系爭土地係自 53 年 8 月取得迄本次申報日前查無申報移轉情形，僅於重測前後變更地段、地號並於 76 年 9 月 25 日及 78 年 10 月 14 日有判決分割情事，有卷附土地登記謄本及原處分機關土地卡可稽。原處分機關依土地稅法第 28 條、第 31 條第 1 項第 1 款規定且依上開財政部函釋認定不適用第 39 條之 2 第 4 項規定，而以 53 年 8 月之取得時公告土地現值為基準計算漲價總數額，於法並無違誤。
- 五、訴願人主張 78 年 10 月 30 日修正公布之土地稅法第 39 條之 2 第 1 項明定「農業用地依法做農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」係就自行耕作之農民取得農業用地者，予以免徵土地增值稅之獎勵是立法者為確保農業之永續發展促進農地合理利用與調整農業產業結構所為之租稅優惠措施。且系爭土地核課土地增值稅時，於系爭期日前承租人之承租期間依法作農業使用有具體之事實相連關係，應適用農業發展條例第 27 條規定免徵土地增值稅期間；故系爭土地之原規定地價應調整以 71 年公告現值為準。惟查：
- (一)依 89 年 1 月 26 日第 39 條之 2 第 1、4 項修正理由：「一、現

行有關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，免徵土地增值稅之規定，旨在配合農業發展政策，……。自七十二年八月農業發展條例修正施行以來，造成龐大稅收損失，但在「農地農有農用農享」之政策下，農民因農地移轉受到限制，致不易變賣獲致收益，為照顧農民而造成之稅收損失，尚無不妥。農地開放自由買賣、持有後，其流通性與一般土地已無差異，農地所有權移轉所獲土地漲價利益，已無免徵土地增值稅之必要，……。四、現行第二項移列第四項，並就原依法作農業使用之農業用地，於本法修正施行後第一次移轉時，未申請或不符合不課徵土地增值稅時(例如：該土地未作農業使用、依法變更為非農業用地……等)，及依第一項規定取得不課徵土地增值稅之土地後，再移轉應課徵土地增值稅時(例如：…移轉與非自然人或已依法變更為非農業用地等)，計算土地漲價總數額之原地價認定標準予以明定。……。」可知，現行得不課徵土地增值稅仍以「作農業使用之農業用地」為要件，且現行土地增值稅在建制理念上，係由「漲價歸公」的觀點出發，具有公權力機關與土地所有人「共分」土地增值的特徵及意義，其非單純的所得稅性質(最高行政法院104年度判字第544號判決參照)。既無須基於農地政策限制而予所有權人租稅減免優惠，自亦不得任由所有權人享受因依法變更為非農業用地之土地漲價利益，而不負擔土地增值稅。

(二)依憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務。」係指國家對人民課以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之。亦即有關租稅核課及免除之決定，應絕對遵守法律保留原則，稅捐之核課與課稅要件之成立或減免，均應以法律有明文規定者始得為之，法律如無明文定者，稅捐稽徵機關自

不得任意核課或減免稅捐(臺灣臺南地方法院 102 年度簡字第 79 號判決參照)。另依司法院大法官解釋第 620 號解釋理由書就不溯及既往之明確闡釋「新法規範之法律關係如跨越新、舊法施行時期，當特定法條之所有構成要件事實於新法生效施行後始完全實現時，則無待法律另為明文規定，本即應適用法條構成要件與生活事實合致時有效之新法，根據新法定其法律效果。是除非立法者另設『法律有溯及適用之特別規定』，使新法自公布生效日起向公布生效前擴張其效力；或設『限制新法於生效後適用範圍之特別規定』，使新法自公布生效日起向公布生效後限制其效力，否則適用法律之司法機關，有遵守立法者所定法律之時間效力範圍之義務，尚不得逕行將法律溯及適用或以分段適用或自訂過渡條款等方式，限制現行有效法律之適用範圍。」因此，訴願人於 108 年移轉土地時，所有構成要件事實始完全實現，即應適用法條構成要件與生活事實合致時有效之新法，根據新法定其法律效果，且於立法者未設有溯及適用或擴張效力之特別規定時，適用法律之機關不得逕行將法律溯及適用或以分段適用方式，限制現行有效法律之適用範圍。故其請求以 71 年土地使用分區變更日之當期公告現值為基準計算漲價總數額，而適用舊法免徵 53 年 8 月至 71 年間之土地增值稅，係於法無據。

- (三)農地租稅減免優惠係隨政策變更而依法修正，縱依訴願人所述自持有日起至土地使用分區變更日止(即 53 年 8 月至 71 年 6 月)屬農業發展條例施行前認定之農業用地，免徵土地增值稅，惟農業發展條例關於農業用地免徵土地增值稅之規定係於 72 年 8 月 1 日修正施行，後因政策變更於 89 年 1 月 26 日修正公布施行，將農地移轉「免徵」土地增值稅，修正為「得不課徵」，其性質已然不同，僅為暫時不予課徵，俟將來具足課

徵要件時，再併計算課徵，具有累進稅之性質。且於 99 年 12 月 8 日增訂公布第 38-1 條，係為明確規範都市計畫變更為非農業區土地，於細部計畫尚未完成前，因無法依變更後之計畫用途使用，於移轉時亦得適用免徵土地增值稅、遺產稅等相關規定，以避免產生不公之現象所為之修正，則訴願人於 108 年移轉土地所有權時，若欲依農業發展條例第 37 條第 1 項規定申請不課徵土地增值稅，尚須符合本法第 38-1 條之要件，即須經都市計畫主管機關認定符合因都市計畫變更程序影響，無法依變更後之計畫用途使用之要件，始得申請農業主管機關核發該土地作農業使用證明書，並分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具之文件，向主管稽徵機關申請適用。而依卷附房屋稅籍登記表記載，訴願人 000 於系爭土地 76 年 9 月 25 日判決分割前已興建房屋使用，房屋坐落為嘉義市 000000 號，整編後門牌為 000 街 000 巷 000 號，於 57 年 1 月起課房屋稅，房屋稅籍編號為 000000000000，嗣於 91 年 12 月 3 日因買賣移轉變更名義為訴外人 000，106 年 11 月 29 日訴外人向財政稅務局申請拆除註銷房屋稅籍，是系爭土地於 57 年 1 月起已有變更供建築使用之事實，亦與農業發展條例第 38-1 條須因都市計畫變更程序影響，無法依變更後之計畫用途使用之要件不符，訴願人主張於此期間得不課徵土地增值稅亦無理由。

六、訴辯雙方其餘主張對於訴願決定之審查不生影響不另一一陳明，併予敘明。

七、據上論結，原處分機關以系爭 000 段 000 地號土地，因於 71 年 6 月 5 日編定為住宅區且已建築使用非屬農業用地，亦查無其他相關免徵規定可資適用，而按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，所為處分並

無違法或不當，訴願人所提之訴願應無理由，爰依訴願法第79條第1項規定駁回其訴願。

訴願審議委員會主任委員	陳永豐
委員	蕭文生
委員	劉建宏
委員	洪千雅
委員	嚴庚辰
委員	黃崇傑
委員	涂美娟
委員	謝靜容
委員	陳冠吟

中 華 民 國 108 年 10 月 21 日

如不服本決定，得於決定書送達之次日起二個月內向臺灣嘉義地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。

嘉義市政府訴願決定書

府行法字第 000000000 號

訴願人：000

身分證字號：0000000000

地址：嘉義市000000

送達處所：嘉義市 000000

訴願人：000

身分證字號：0000000000

地址：嘉義市000000

送達處所：嘉義000000

原處分機關：嘉義市政府財政稅務局

地址：嘉義市中山路 154 號

法定代理人：林瑞彥

地址：同上

上訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 108 年 8 月 14 日嘉市財服字第 000000000 號之復查決定，提起訴願，茲摘敘事實及訴辯雙方意旨如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

訴願人於民國(下略)108 年 5 月 7 日申報買賣移轉其 2 人所共有嘉義市 00 段 000、000、000 地號等 3 筆土地(訴願人 2 人應有部分各 6 分之 1，下稱系爭土地)，經原處分機關以 108 年公告土地現值每平方公尺新臺幣(下同)1 萬 500 元為移轉現值，減除前次移轉現值(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，核定應納土地增值稅分別為 4,221 元、9 萬 2,836 元、16 萬 4,905 元，共計 26 萬 1,962 元。訴願人不服，申請復查

結果未獲變更，訴願人不服，經由原處分機關向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

訴願意旨略謂：

- 一、撤銷原處分及復查決定，由原處分機關另為適法之處分。
- 二、依行為時農業發展條例第 27 條規定，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。另依 78 年 10 月 30 日修正公布之土地稅法第 37 條之 2 第 1 項規定，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。上開規定係就自行耕作之農民取得農業用地者，予以免徵土地增值稅之獎勵。系爭土地在 71 年 6 月 5 日變更編定為住宅區前，承租人依法屬農業用地期間繼續耕作為農業使用，殆 108 年立約由 375 租約承租人承買之，原處分機關核課土地增值稅溯及 53 年 8 月之公告現值為原地價，計算漲價總數額核課土地增值稅，訴願人主張應以 71 年 6 月 5 日之公告現值為原地價，核課土地增值稅，方符系爭土地之法律關係。
- 三、另從量能課稅及公平課稅原則關(按：應為觀)之，應訂明確不同情形、不同性質、不同分區、不同使用等列舉做課稅依據，以保障耕地租稅優惠立法意旨。
- 四、行政主管機關就法律所為技術性、細節性之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用。如在後釋示如與在前釋示不一致時，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。系爭土地課徵土地增值稅，以溯及自訴願人持有期間起至土地移轉立契日止，全部依一般稅率核課，顯有違保障耕地租稅優惠立法意旨。

答辯意旨略謂：

- 一、查土地登記謄本及本局土地卡，系爭 000 及 000 地號土地重測前為 000 段 000 地號，重測後為 000 段 000、000、000 等 3 筆地號，嗣於 76 年 9 月 25 日地號 000 因判決分割為 000 至 000 地號，另系爭 000 地號土地重測前為 000 段 000 地號；復查嘉義市政府 106 年 8 月 3 日府都計字第 000000000 號書函核發之都市計畫土地使用分區(或公共設施用地)證明書，系爭土地於 71 年 6 月 5 日公告實施變更編定為嘉義市 000 地區都市計畫住宅區，與本局 83 年 9 月 16 日土地卡登載之建地目相符；另查依房屋稅籍登記表記載，訴願人 000 於系爭土地 76 年 9 月 25 日判決分割前已興建房屋使用，房屋坐落為嘉義市 000000 號，整編後門牌為 000 街 000 巷 000 號，於 57 年 1 月起課房屋稅，房屋稅籍編號為 000000000，嗣於 91 年 12 月 3 日因買賣移轉變更名義為訴外人 000，106 年 11 月 29 日訴外人向本局申請拆除註銷房屋稅籍，此有土地登記謄本、土地卡、房屋稅籍登記表及房屋課稅明細表等資料附卷可稽，合先敘明。
- 二、訴願人於 108 年 4 月 18 日與訴外人 000、000、000 等 3 人訂定土地所有權買賣移轉契約書，並於同年 5 月 7 日共同向本局申報土地移轉現值課徵土地增值稅(收件編號 I0000000000000、I0000000000000、I0000000000000)，本局按前述情形及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，減除依土地登記謄本所載之前次移轉現值或原規定地價即 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計算土地漲價總數額，該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，且該漲價倍數逾百分之二百以上，適用土

地稅法施行細則第 53 條有關土地增值稅應徵稅額之計算公式第 3 級徵收稅率 40%，又系爭土地自 53 年 8 月持有至 108 年 4 月出售止，持有土地年限計 54 年，參照前開應徵稅額之計算公式持有土地年限超過 40 年以上者減徵率為 40%，另依土地稅法第 31 條第 3 項規定，持有土地期間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，查系爭 000 及 000 地號土地在持有土地期間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，另查訴願人於申報買賣移轉時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查定應徵土地增值稅額，並扣除准予抵繳增繳地價稅額後核定應納土地增值稅額各為 4,221 元、9 萬 2,836 元及 16 萬 4,905 元，認事用法並無不合。

三、至訴願人主張系爭土地在 71 年 6 月 5 日變更編定前仍屬農業用地依法作農業使用期間，且由三七五租約之承租人繼續耕作，應有 72 年 8 月 1 日修正公布之農業發展條例第 27 條及 78 年 10 月 30 日修正公布之土地稅法第 39 條之 2 第 1 項免徵土地增值稅之適用，將原規定地價由 53 年 8 月公告土地現值調整以 71 年公告土地現值計算漲價總數額，續按一般用地稅率核課等云云，查 62 年 9 月 3 日制定公布及 69 年 1 月 31 日修正公布之農業發展條例，均無農業用地在依法作農業使用期間移轉時免徵土地增值稅之規定，嗣於 72 年 8 月 1 日修正公布全文 53 條時，始於第 27 條明定「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。」，次查土地稅法自制定公布至 78 年 10 月 30 日修正公布前無免徵土地增值稅之規定，78 年 10 月 30 日修正公

布方有第 39 條之 2 第 1 項免徵土地增值稅之規定，嗣後於 89 年 1 月 26 日第 39 條之 2 第 1 項再修正為「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」，據此，由前開法令之制定及修正沿革觀之，72 年 8 月前即使是作農業使用之農業用地，於申報移轉時仍應課徵土地增值稅。又農業發展條例及土地稅法雖曾有農業用地依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅之規定，及至後來修正為移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅，惟查系爭土地於 57 年 1 月已興建房屋使用，並於 71 年 6 月 5 日變更編定為都市計畫住宅區土地，已非屬土地稅法第 10 條第 1 項及同法施行細則第 57 條第 1 項所定之農業用地，且訴願人於申報移轉時未於申報書註明農業用地字樣提出申請，亦未檢附農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件，在兩者條件均未符合規定下，實無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅之適用；另按財政部 90 年 5 月 4 日台財稅字第 0900452810 號令釋規定，有關土地稅法第 39 條之 2 第 4 項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 第 1 項所定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，該土地已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 項原地價規定之適用，系爭土地依前述既已非屬農業用地，則無上揭法令規定以修正施行日當期之公告土地現值為原地價，即無墊高前次移轉現值(原規定地價)之適用。

四、再者，法律的適用必以事實的認定作為前提，而事實的認定必以證據作為基礎，按土地稅法第 28 條第 1 項規定，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，是於土地增值稅課徵要件具備且無法定應免徵或不應課徵事由時即應課徵，次按 72 年 8 月 1 日修正公布之農業發展條例第 27 條及 78 年 10 月 30 日修正公布之土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，農地移轉免徵土地增值稅之要件有三，其一為在依法作農業使用期間移轉，其二為移轉與自行耕作之農民，其三為移轉後繼續作耕作使用，縱系爭土地如訴願人所述曾有三七五租約(租賃期間 51 年 7 月 1 日至 57 年 6 月 30 日計 6 年)或於 71 年 6 月 5 日變更編定前承租人仍依法作農業使用，然此期間均在 72 年 8 月法令修正前階段，在法律不溯及既往原則下，實無免徵之適用，基此，系爭土地在土地增值稅課徵要件具備且無法定應免徵或不應課徵事由下，本局以 53 年 8 月取得時公告土地現值每平方公尺 8.2 元為前次移轉現值，計算漲價總數額，並按一般用地稅率課徵土地增值稅各為 4,221 元、9 萬 2,836 元及 16 萬 4,905 元，於法並無違誤，訴願人主張，顯係對法令有所誤解，核不足採。

五、綜上所述，原處分並無不合，本件訴願顯無理由，敬請察予以駁回，以維稅政。

理 由

一、按土地稅法 39 條之 2 第 1 項及第 4 項規定：「(第 1 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。」「(第 4 項)作農業使用之農業用地，於本法 89 年 1 月 6 日修正施行(註：施行日期為同年月 28 日)後第一次

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。」第 10 條第 1 項規定：「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。」另依財政部 90 年 5 月 4 日台財稅字第 0900452810 號函釋略謂：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。」可知，土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及第 4 項之適用係以「作農業使用之農業用地」為適用對象。

二、次按，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。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」第 31 條第 1 項第 1 款規定：「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。」從而，土地漲價總數額計算上應減除之基準，若係為未經過移轉之土地，係為原規定地價，以上均合先敘明之。

三、卷查，系爭土地(以下稱系爭土地)，依嘉義市政府 106 年 8 月 3 日府都計字第 000000000 號書函核發之都市計畫土地使用分區(或公共設施用地)證明書所載，系爭土地於 71 年 6 月 5 日公告實施變更編定為嘉義市 000 地區都市計畫住宅區，且依卷附土地增值稅(土地現值)申報書所示，訴願人於申報買賣移轉時未主張適用其他用地稅率減、免徵或不課徵土地增值稅。準此，原處分機關遂依上開事實，認定系爭土地屬依法變更為非農業用地而不符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅要件，並以此作為核課土地增值稅之依據。

四、次查，系爭土地係自 53 年 8 月取得迄本次申報日前查無申報移轉情形，僅於重測前後變更地段、地號並於 76 年 9 月 25 日及 78 年 10 月 14 日有判決分割情事，有卷附土地登記謄本及原處分機關土地卡可稽。原處分機關依土地稅法第 28 條、第 31 條第 1 項第 1 款規定且依上開財政部函釋認定不適用第 39 條之 2 第 4 項規定，而以 53 年 8 月之取得時公告土地現值為基準計算漲價總數額，於法並無違誤。

五、而訴願人主張 78 年 10 月 30 日修正公布之土地稅法第 39 條之 2 第 1 項明定「農業用地依法做農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」係就自行耕作之農民取得農業用地者，予以免徵土地增值稅之獎勵是立法者為確保農業之永續發展促進農地合理利用與調整農業產業結構所為之租稅優惠措施。且系爭土地核課土地增值稅時，於系爭期日前承租人之承租期間依法作農業使用有具體之事實相連關係，

應適用農業發展條例第 27 條規定免徵土地增值稅期間；故系爭土地之原規定地價應調整以 71 年公告現值為準。惟查：

- (一)依 89 年 1 月 26 日第 39 條之 2 第 1、4 項修正理由：「一、現行有關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，免徵土地增值稅之規定，旨在配合農業發展政策，……。自七十二年八月農業發展條例修正施行以來，造成龐大稅收損失，但在「農地農有農用農享」之政策下，農民因農地移轉受到限制，致不易變賣獲致收益，為照顧農民而造成之稅收損失，尚無不妥。農地開放自由買賣、持有後，其流通性與一般土地已無差異，農地所有權移轉所獲土地漲價利益，已無免徵土地增值稅之必要，……。四、現行第二項移列第四項，並就原依法作農業使用之農業用地，於本法修正施行後第一次移轉時，未申請或不符合不課徵土地增值稅時(例如：該土地未作農業使用、依法變更為非農業用地……等)，及依第一項規定取得不課徵土地增值稅之土地後，再移轉應課徵土地增值稅時(例如：…移轉與非自然人或已依法變更為非農業用地等)，計算土地漲價總數額之原地價認定標準予以明定。……。」可知，現行得不課徵土地增值稅仍以「作農業使用之農業用地」為要件，且現行土地增值稅在建制理念上，係由「漲價歸公」的觀點出發，具有公權力機關與土地所有人「共分」土地增值的特徵及意義，其非單純的所得稅性質(最高行政法院 104 年度判字第 544 號判決參照)。既無須基於農地政策限制而予所有權人租稅減免優惠，自亦不得任由所有權人享受因依法變更為非農業用地之土地漲價利益，而不負擔土地增值稅。
- (二)依憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」係指國家對人民課以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法

律明定之。亦即有關租稅核課及免除之決定，應絕對遵守法律保留原則，稅捐之核課與課稅要件之成立或減免，均應以法律有明文規定者始得為之，法律如無明文定者，稅捐稽徵機關自不得任意核課或減免稅捐(臺灣臺南地方法院 102 年度簡字第 79 號判決參照)。另依司法院大法官解釋第 620 號解釋理由書就不溯及既往之明確闡釋「新法規範之法律關係如跨越新、舊法施行時期，當特定法條之所有構成要件事實於新法生效施行後始完全實現時，則無待法律另為明文規定，本即應適用法條構成要件與生活事實合致時有效之新法，根據新法定其法律效果。是除非立法者另設『法律有溯及適用之特別規定』，使新法自公布生效日起向公布生效前擴張其效力；或設『限制新法於生效後適用範圍之特別規定』，使新法自公布生效日起向公布生效後限制其效力，否則適用法律之司法機關，有遵守立法者所定法律之時間效力範圍之義務，尚不得逕行將法律溯及適用或以分段適用或自訂過渡條款等方式，限制現行有效法律之適用範圍。」因此，訴願人於 108 年移轉土地時，所有構成要件事實始完全實現，即應適用法條構成要件與生活事實合致時有效之新法，根據新法定其法律效果，且於立法者未設有溯及適用或擴張效力之特別規定時，適用法律之機關不得逕行將法律溯及適用或以分段適用方式，限制現行有效法律之適用範圍。故其請求以 71 年土地使用分區變更日之當期公告現值為基準計算漲價總數額，而適用舊法免徵 53 年 8 月至 71 年間之土地增值稅，係於法無據。

(三)農地租稅減免優惠係隨政策變更而依法修正，縱依訴願人所述自持有日起至土地使用分區變更日止(即 53 年 8 月至 71 年 6 月)屬農業發展條例施行前認定之農業用地，免徵土地增值稅，惟農業發展條例關於農業用地免徵土地增值稅之規定係於

72年8月1日修正施行，後因政策變更於89年1月26日修正公布施行，將農地移轉「免徵」土地增值稅，修正為「得不課徵」，其性質已然不同，僅為暫時不予課徵，俟將來具足課徵要件時，再併計算課徵，具有累進稅之性質。且於99年12月8日增訂公布第38-1條，係為明確規範都市計畫變更為非農業區土地，於細部計畫尚未完成前，因無法依變更後之計畫用途使用，於移轉時亦得適用免徵土地增值稅、遺產稅等相關規定，以避免產生不公之現象所為之修正，則訴願人於108年移轉土地所有權時，若欲依農業發展條例第37條第1項規定申請不課徵土地增值稅，尚須符合本法第38-1條之要件，即須經都市計畫主管機關認定符合因都市計畫變更程序影響，無法依變更後之計畫用途使用之要件，始得申請農業主管機關核發該土地作農業使用證明書，並分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具之文件，向主管稽徵機關申請適用。而依卷附房屋稅籍登記表記載，訴願人000於系爭土地76年9月25日判決分割前已興建房屋使用，房屋坐落為嘉義市000000號，整編後門牌為000街000巷000號，於57年1月起課房屋稅，房屋稅籍編號為0000000000，嗣於91年12月3日因買賣移轉變更名義為訴外人000，106年11月29日訴外人向財政稅務局申請拆除註銷房屋稅籍，是系爭土地於57年1月起已有變更供建築使用之事實，亦與農業發展條例第38-1條須因都市計畫變更程序影響，無法依變更後之計畫用途使用之要件不符，訴願人主張於此期間得不課徵土地增值稅亦無理由。

六、訴辯雙方其餘主張對於訴願決定之審查不生影響不另一一陳明，併予敘明。

七、據上論結，原處分機關以系爭土地，因於71年6月5日編定為住宅區且已建築使用非屬農業用地，亦查無其他相關免徵規

定可資適用，而按一般用地稅率查定土地增值稅，核定應納土地增值稅分別為 4,221 元、9 萬 2,836 元、16 萬 4,905 元，共計 26 萬 1,962 元，所為處分並無違法或不當，訴願人所提之訴願應無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定駁回其訴願。

訴願審議委員會主任委員	陳永豐
委員	劉建宏
委員	蕭文生
委員	洪千雅
委員	嚴庚辰
委員	黃崇傑
委員	涂美娟
委員	謝靜容
委員	陳冠吟

中 華 民 國 108 年 10 月 21 日

如不服本決定，得於決定書送達之次日起二個月內向臺灣嘉義地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。