臺中高等行政法院判決

108年度訴字第29號

）FKT64W1Z1X5L0;@108年5月23日辯

原　　告　陳姵儒

　　曾永濂

共　　同

訴訟代理人　羅永安　律師

被　　告　臺中市政府地方稅務局

代　表　人　沈政安

訴訟代理人　楊琬婷

　　于秋萍

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服臺中市政府中華民國107年12月21日府授法訴字第1070280985號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告於民國107年4月11日申報買賣移轉其2人所共有臺中市○○區○○段○○○○○○○○○○○號（100年9月21日分割自450地號）等2筆土地（原告2人應有部分各2分之1，下稱系爭土地），經被告以107年公告土地現值每平方公尺新臺幣（下同）2萬4,500元為移轉現值，減除前次移轉現值（即76年4月公告土地現值）每平方公尺382.2元，計算漲價總數額，核定應納土地增值稅分別為10萬5,195元、231萬6,670元、15萬7,793元及154萬4,447元，共計各為412萬4,105元。原告

不服，申請復查結果未獲變更，提起訴願，遭決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.現行土地稅法第39條之2第1項、第4項規定之「不課徵土地增值稅」，其法律效果係修正前土地稅法第39條之2第1項規定之「免徵土地增值稅」：

⑴78年10月30日修正公布之土地稅法第39條之2第1項、第2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。」「依前項規定，免徵土地增值稅之農業用地，於變更為非農業使用後再移轉時，應以其前次權利變更之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。」89年1月26日修正公布之土地稅法第39條之2第1項、第4項則規定：「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。」「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。」其立法理由為「農地開放自由買賣後，其流通性與一般土地已無差異，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，故修正為得申請不課徵土地增值稅。」是其將「免徵土地增值稅」修正為「申請不課徵土地增值稅」之理由在於農地之買賣流通性與一般土地已無差異，不必「免徵土地增值稅」或「不課徵土地增值稅」，僅於「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。

」使主張「免徵土地增值稅」或「不課徵土地增值稅」者，負主張及舉證之責任。至受讓人為非自然人及讓與時未作農地使用者，仍應課徵土地增值稅。其立法意旨並非將「免徵土地增值稅」與「不課徵土地增值稅」作不同之效果歸屬。

⑵訴願決定謂「免徵土地增值稅與不課徵土地增值稅係不同概念，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計算，暫時不予課徵，俟將來具足課徵要件時，再一併計算稽徵，具有累進稅之特質。」云云，係將「不課徵土地增值稅」之文義曲解為「延後課徵土地增值稅」，藉排除或限制「不課徵土地增值稅」規定之適用，其排除或限制既無法律上之授權，自不得課予人民義務之負擔。

⑶再由土地稅法第30條之1第4款規定：「依法免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應依左列規定核定其移轉現值並發給免稅證明，以憑辦理土地所有權移轉登記：……四、依第39條之2第1項規定，免徵土地增值稅之農業用地，以權利變更之日當期之公告土地現值為準。」與第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。」相對照，可知依第39條之2第1項規定之「不課徵土地增值稅」即係「免徵土地增值稅」。訴願決定之解釋，與土地稅法第30條之1第4款規定相矛盾外，將產生依89年1月25日修正前土地稅法第39條之2第1項規定已取得「免徵土地增值稅負擔」權利之土地，於89年1月26日起僅因法律條文變更為「不課徵土地增值稅」，即全部轉變為「延後課徵土地增值稅」之土地，此絕非立法之原意所在。

⑷在稅法制度上，所得稅法第3條之3第1項規定：「信託財產於左列各款信託關係人間，基於信託關係移轉或為其他處分者，不課徵所得稅」，第4條第1項規定：「下列各種所得，免納所得稅」，亦有「不課徵」及「免納」所有稅之不同用語，其「不課徵」之意義即係終局不必負擔稅捐。遺產及贈與稅法第5條之2第1項規定：「信託財產於左列各款信託關係人間移轉或為其他處分者，不課徵贈與稅」，第17條第1項規定規定：「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅」，亦有「不課徵」及「免徵」遺產稅之不同用語，其「不課徵」之意義亦係終局不必負擔稅捐，並無將「不課徵」作「延後課徵」或「暫不課徵」所得稅、贈與稅解釋之立論，要屬當然。

⑸依土地稅法第39條之2第1項規定申請不課徵土地增值稅者，其日後再行移轉土地時，其原地價係按89年1月6日當期之公告土地現值計算，並非按申請「不課徵土地增值稅」當期之公告土地現值計算，則申請「不課徵土地增值稅」之公告土地現值已高於89年1月6日當期之公告土地現值時，買受人即受有無法享受較高之當期公告土地現值計算原地價利益，日後移轉土地時，勢必受有較高土地增值稅之負擔，故土地稅法第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」，其規定之目的在於使買受人受日後須按89年1月6日當期之公告土地現值計算原地價之拘束，使其不得主張原來申請不課徵土地增值稅當期之公告土地現值計算原地價，並非限制買受人不得引土地稅法第39條之2第4項之原地價計算方式。

2.凡已「不課徵」或「免徵」土地增值稅之標的，其稅捐之終局負擔已消滅，除非有其他法律再予課徵之明文，否則不得就此部分之增值利益再課徵稅捐：

⑴按憲法第19條及司法院釋字第620號、第622號、第640號、第674號、第692號、第703號解釋意旨，已揭示租稅法定主義，其目的在於禁止增加法律所無之租稅義務。是本於租稅法定主義之精神，凡有明文減免稅捐之租稅構成要件，不得以一般人民無法預見之解釋方法，排除減免稅捐規定之適用。

⑵出賣人因土地稅法第39條之2第1項之規定，所取得不課稅土地增值稅之利益，係終局免除該負擔，而非暫不課稅或延後課徵，故買受人將土地再移轉時，前手因土地增值稅而取得之利益，自不得由買受人負擔。此原「不課稅土地增值稅」之相應稅捐，既因土地稅法第39條第1項規定而消滅，如欲使此部分稅捐再發生，依租稅法定主義，須有法律規定或授權，無法憑財政部之解釋而使已免除之土地增值稅再回復。

3.土地稅法第39條之2第1項及第4項規定，應採同一解釋標準：

⑴依土地稅法第39條之2第1項及第4項前後之文義整體以觀，已依第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，即有第4項規定之適用。

⑵財政部90年5月4日台財稅字第0900452810號令（下稱財政部90年5月4日令）及91年12月10日台財稅字第0910457622號函（下稱財政部91年12月10日函）意旨略以：依修正刪除前土地稅法施行細則第57條規定，農業用地變更為非農業用地，得適用土地稅法第39條之2第1項「不課徵土地增

值稅」之規定，但此特別規定與土地稅法第39條之2第4項規定之適用無涉等語。換言之，財政部將土地稅法第39條之2第4項規定之適用範圍，限縮其標的為「土地稅法第39條之2第4項於89年1月28日修正施行時仍為農業用地之土地」，此解釋並無法律授權，嚴重違反租稅法定主義。

4.系爭土地前手於前次將土地所有權移轉予原告2人，係申請不課徵土地增值稅，該次移轉仍應有其土地所有權移轉之前次移轉現值或相當移轉現值，核有土地稅法第39條之2第4項之適用：

⑴農業發展條例第37條第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。」第38條之1第1項第1款規定：「農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第37條第1項、第38條第1項或第2項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦：一、依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者。」據此，將系爭土地移轉予原告之前手，其之所以未受課徵土地增值稅，應係前次土地所有權移轉時，原為農業用地經依法變更為住宅用地，但未完成細部計畫，未能為住宅用地之使用，而申請不課徵土地增值稅。

⑵土地稅法第39條之2第1項規定與農業發展條例第37條第1項規定完全相同，可見土地稅法有關農地土地增值稅之規定，應配合農業發展條例農地農用免課徵土地增值稅之精神加以解釋，否則與上揭規定立法原意不合。

⑶系爭土地之前手既適用農業發展條例第37條第1項、第38條第1項第1款規定申請不課徵土地增值稅，應適用土地稅法第30條之1第4款、第39條之2第1項規定，核定其移轉現值，作為下次土地所有權移轉漲價數額之計算基礎。惟被告未以前次土地所有權移轉之移轉現值每平方公尺8,500元為原規定地價，逕以76年4月之公告現值即每平方公尺382元為原規定地價，其執行方式與上揭法律規定不合。

⑷土地增值稅之核課標的，係土地所有權人所有期間之土地漲價數額，此觀土地稅法第31條第1項第1款所定：「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。」甚明。原告買受系爭土地所有權移轉日為96年1月11日，且以買賣原因而取得，不可能享有系爭土地自76年4月起至89年1月止之漲價數額，然被告將該期間漲價數額亦歸由原告負擔，不僅違反農業發展條例、土地稅法之規定，亦與土地增值稅之根本原理不合。

⑸按土地稅法第5條第1項第1款規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。」第5條之1規定：「土地所有權移轉，其應納之土地增值稅，納稅義務人未於規定期限內繳納者，得由取得所有權之人代為繳納」，是取得土地所有權人至多僅為代繳土地增值稅之人，並非納稅義務人，其性質相當於民法第312條規定所定之代償規定。系爭土地之前次移轉，前手始為納稅義務人，被告將核課標的（76年4月起至89年1月止之漲價數額）以原告作為納稅義務人，自有未合。

⑹稅捐稽徵法第23條第1項規定：「稅捐之徵收期間為5年，自繳納期間屆滿之翌日起算：應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。」系爭土地前次移轉予原告，如應核課土地增值稅，亦為前手始負有繳納義務。且前次移轉之土地增值稅之徵收期間，業已屆滿，前手不再負繳納義務，更不能再責令原告負擔，被告顯係將機關之過失，歸由無涉之第三人負擔，於法無據。

5.土地稅法第39條之2之立法理由及修正前規定明白揭示適用在農業用地變更為非農業用地之情形：

⑴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。」其文義雖未直接規定亦適用於「土地所有權移轉前，土地已由農業用地變更為非農業用地」之情形，惟依行政院之原提案內容，已明白揭示「現行第2項規定移列第4項，並就原依法作農業使用之農業用地……或不符合不課徵土地增值稅之要件應課徵土地增值稅時（例如……依法變更為非農業用地）」（見立法院公報影本）。再參照89年1月26日修正前之土地稅法第39條之2第1項、第2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。」「依前項規定，免徵土地增值稅之農業用地，於變更為非農業使用後再移轉時，應以其前次權利變更之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。」均顯示89年1月26日修正後之土地稅法第39條之2第4項規定於農業用地變更為非

農業用地時，亦有其適用。

⑵財政部90年5月4日令雖為不同之解釋，惟其見解與修正後土地稅法第39條之2第4項規定之行政院提案之立法旨趣、修正前土地稅法第39條之2第2項規定不符，應非立法意旨。此令釋顯係創設法律所未規定之負擔，且不符立法本意之限制。

⑶又財政部91年4月2日台財稅字第0910452227號函釋：「該土地於移轉時，顯已不符合上述土地稅法所定作農業使用之農業用地要件，該原依上述規定不課徵之土地增值稅，自應依稅捐稽徵法第21條第1項規定補徵。上述補徵，亦屬土地稅法第39條之2第4項規定依法應課徵之土地增值稅之要件，其原地價之認定，自宜審查是否符合該條第4項規定要件，據以辦理。」則土地稅法第39條之2第4項規定適用於農業用地嗣未作農業使用之情形，其農地未作農用係可歸責於土地所有權人，至農地未完成細部計畫而未能以其他用地（住宅用地等）之未農地農用情形，不可歸責土地所有權人，前者依財政部上開函釋可適用土地稅法第39條之2第4項規定之以89年1月28日原規定地價，後者卻須適用更早之原規定地價，其差別待遇顯無正當之理由。

⑷財政部90年5月4日令之內容，業經財政部97年12月29日台財稅字第09704773790號函完全引用，惟後者復經財政部101年11月13日台財稅字第101040520號函釋不再援引適用，故實質上已說明不應再援引適用90年5月4日函釋。

⑸依修正刪除前土地稅法施行細則第57條之1第1款規定，土地稅法第39條之2第1項規定適用於農業用地經依法律變更為非農業用地之情形。此由修正刪除前土地稅法施行細則第57條之1第1款、第2款規定：「農業用地經依法律變更

為非農業用地，經該法律主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業用地作農業使用證明書者，得適用本法第39條之2第1項規定，不課徵土地增值稅：一、依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者。二、已發布細部計畫地區，都市計畫書規定應實施市地重劃或區段徵收，於公告實施市○○○○區段徵收計畫前，未依變更後之計畫用途申請建築使用者。」其後因上開規定業納入99年12月8日修正公布之農業發展條例第38條之1第1項規範，爰予刪除。

6.土地稅法第39條之2第1項規定既得適用在農業用地經市地重劃而尚未能申請建築使用之情形，則其第4項規定亦應作相同解釋：

⑴自土地稅法第39條之2第1項、第4項之文義觀之，其標的之土地性質並無不同。

⑵依土地稅法第39條之2第4項規定之文義，顯已將第39條之2第1項規定之適用標的對象，作為第4項規定之適用標的對象，則兩者應作同一解釋，即將修正刪除前土地稅法施行細則第57條之1第1款規定及農業發展條例第38條之1第1項所規定之「農業用地經依法律變更為非農業用地，經該法律主管機關認定符合下列各款情形之一」之土地，亦列入土地稅法第39條之2第4項規定之適用範圍，始屬合理。土地稅法第39條之2第4項所規定「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」，即為農業用地變更作非農業使用而無法再適用土地稅法第39條之2第1項規定申請不課徵土地增值稅之情形，否則農業用地變更為非農業用地，繼續作農業使用，既得依修正刪除前土地稅法施行細則第57條之1第1款規定及農業

發展條例第38條之1第1項規定，再適用土地稅法第39條之2第1項規定申請不課徵土地增值稅，又何必適用土地稅法第39條之2第4項規定之原規定地價作為減少繳納土地增值稅之憑據？

7.若土地稅法第39條之2第1項及第4項規定作不同標準之解釋，將造成前次土地所有權人依第1項規定不課徵土地增值稅，而後手於相同條件下，卻須繳納該土地自有規定地價以來之歷年土地增值稅之情形：

⑴按農業用地經依法律變更為非農業用地，經該法律主管機關認定符合下列各款情形之一，依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用之土地之情形，依土地稅法第39條之2第1項規定得申請不課徵土地增值稅。如該土地無法適用同條第4項規定之情形，將形成不可歸責於後手，而後手卻遭懲罰之不公平現象。

⑵土地稅法第39條之2第1項規定之執行效果係不課徵土地增值稅，第4項之執行效果則為減少土地增值稅之核課額，前者對於稅收影響大，後者對稅收影響小，理論上，第1項之適用範圍應較嚴，第4項則可較寬，前者既可適用農業用地變更為非農業用地之情形，依舉重明輕法理，後者自可適用相同標準。

8.農業發展條例第38條之1規定係於99年12月8日修正公布後，財政部90年5月4日函釋更應限縮適用於農業發展條例第37條第1項、第38條之1第1項第1款規定以外之情形：

⑴農業發展條例第37條第1項、第38條之1第1項第1款規定，農業用地經依法律變更為非農業用地，其細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者，即得不課徵土地增值稅，則依上開規定而不課徵土地增值稅者，必係其土

地所有權移轉時，已依法律變更為非農業用地。

⑵農業發展條例第38條之1規定係於99年12月8日增訂，其立法理由並揭示：「一、歷年來財政部函釋（台財稅字第850153795、000000000、0000000000、0000000000號）均以民國72年8月3日後變更為非農用用地方行適用，針對民國72年8月3日前即變更為非農用土地之所有人顯具不公，故此，明訂『不論其何時變更』，此乃財政部建議文字。二、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，於移轉之際亦得適用免徵土地增值稅、遺產稅等相關規定，爰將施行細則第14條之1條文移作本條，以達到法規體系一致性，免其產生不公之象，亦維持法律穩定性與實現公平正義。」等語，其規定之條文並明定適用於「農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更」之情形，立法目的顯欲改變財政部之前作法，是之前財政部90年5月4日函釋示，自不得再行適用於農業發展條例第37條第1項、第38條第1項第1款規定之情形。故被告援引財政部90年5月4日函釋已不合時宜。

9.原告本得依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第3條第1款規定申請核發農業用地作農業使用證明書，不課徵土地增值稅，其依土地稅法第39條之2第4項規定繳納土地增值稅，不違反法律規定精神：

⑴農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第3條第1款規定：「有下列各款情形之一者，得申請核發農業用地作農業使用證明書：一、依本條例第37條第1項或第2項規定申請農業用地移轉不課徵土地增值稅。」農業發展條例第38條之1復規定：「農業用地經依法律變更為非農業

用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第37條第1項、第38條第1項或第2項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦：一、依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者。……」是農業用地變更為非農業用地，於未依變更後之計畫用途申請建築使用前，土地所有權人本得申請核發農業用地作農業使用證明書，據以申請不課徵土地增值稅。

㈡原告漏未依上揭規定申請核發土地作農業使用證明書，而依土地稅法第39條之2第4項規定之原地價繳納土地增值稅，不僅未逃漏稅捐，且溢繳原無義務繳納之土地增值稅等語。

㈡聲明：撤銷訴願決定及原處分(即復查決定)。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.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，尚符合同法施行細則第57條第1項所定「農業用地」之要件者，若為都市土地，限於依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地，其後移轉始有同法第39條之2第4項規定以89年1月當期公告土地現值為原地價課徵土地增值稅之適用。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。

2.至於103年1月13日修正前土地稅法施行細則第57條之1及現行農業發展條例第38條之1規定，固針對原屬農業用地依法變更為非農業用地，尚未完成細部計畫或已完成細部計畫，惟市○○○○區段徵收計畫尚未實施，致未能依變更後計畫用途使用，因而繼續作農業使用之所謂「視為農地」，亦寬准其移轉援引土地稅法第39條之2第1項規定申請不課徵土地增值稅。然該土地具備申請不課徵土地增值稅之適格，係經法律特別規定所創設之效果，基於租稅法律主義，並不能因此即認其屬農業用地，而當然得適用專就農業用地而設之同法條第4項調高原地價之規定。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」與「不課徵」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。是以土地如不具免徵土地增值稅之情形，其移轉所有權時若不課徵土地增值稅者，該稅額並未反映於交易價格上，其漲價利益即歸由受移轉人所享受，且因該次交易現值未計入因漲價應課徵之土地增值稅，其移轉現值自不得作為下

次移轉土地所有權計算漲價總數額之被減除額。故土地稅法第31條第1項第1款所謂「前次移轉現值」當指前次移轉時已經核計土地增值稅之現值，此有鈞院104年度訴字第52號判決，循經最高行政法院104年度判字第544號判決所肯認。

3.系爭土地雖曾為地目「田」之農業用地，經詢據臺中市政府都市發展局107年4月25日中市都計字第1070064382號函復可知，系爭土地於75年2月22日公告發布實施「變更臺中市都市計畫（通盤檢討）案」由農業區變更為「住宅區」，劃為後期發展地區，以市地重劃方式實施整體開發，否則不得發照建築；系爭土地於98年6月26日起方納入「臺中市都市計畫（整體開發地區單元九、十、十一）細部計畫區」，系爭土地於98年6月26日前得為原來（農業區）之使用等語。臺中市政府於98年11月20日公告重劃計畫書，是系爭土地已開始重劃，本次移轉非如原告所主張仍得申請核發土地作農業使用證明書，即不符合農業發展條例第38條之1規定，從而無土地稅法第39條之2第1項不課徵土地增值稅之適用。

4.另查系爭土地於96年申報移轉與原告時，前所有權人許明權固曾檢具「臺中市都市計畫未完成細部計畫土地現況作農業使用證明書」及「臺中市政府都市計畫土地使用分區證明書」，以該土地在未整體開發前仍應繼續作農業使用，依當時土地稅法施行細則第57條之1、農業發展條例第38條之1規定申請不課徵土地增值稅，惟因89年1月28日土地稅法修正公布生效時，已非同法施行細則第57條第1項所定農業用地之範圍，尚無同法第39條之2第4項規定調整以89年1月當期公告土地現值為原地價之適用。其前手於96年間申准不課徵土地增值稅，則該次移轉既因未核課土地增值稅，則95年現值（訂約日為95年12月29日）自不得據以計算下次移轉所有權

漲價總數額之基準。原告107年4月申報移轉系爭土地，被告依財政部91年12月10日台財稅第0000000000號函釋規定，以其96年申請不課徵土地增值稅之前次移轉，即76年4月公告土地現值每平方公尺382.2元為前次移轉現值，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，並無不合。

5.另依土地稅法第39條之3規定，以前條第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，其立法理由係農業用地移轉，買賣雙方之權益互相衝突，如前手不課徵土地增值稅，承受人再移轉時之土地增值稅負擔增加，明定「共同」申請不課徵土地增值稅之程序，以杜紛爭。經查，原告於96年取得土地時，即與前手共同申請不課徵土地增值稅，因該稅額並未反映於交易價格上，其漲價利益即歸由受移轉人所享受，原告自應承擔前手不課徵之土地增值稅。原告主張被告將對前手已逾核課期間之稅負轉嫁由其負擔，容有誤。綜上，原處分依土地稅法第28條規定課徵土地增值稅，並無違誤等語。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠土地稅法第39條之2第1項規定之「不課徵土地增值稅」，其法律效果是否即為修正前土地稅法第39條之2第1項規定之「免徵土地增值稅」？

㈡原告於107年4月11日申報移轉系爭土地，是否得依土地稅法第39條之2第1項規定申請不課徵土地增值稅？

㈢原告於107年4月11日申報移轉系爭土地，其土地增值稅之計算，是否有土地稅法第39條之2第4項規定以89年1月28日當期之公告土地現值為原地價之適用？

㈣財政部90年5月4日函釋及91年12月10日函釋，是否違反租稅法律主義？

㈤被告核定原告應納土地增值稅分別為10萬5,195元、231萬6,670元、15萬7,793元及154萬4,447元，共計各為412萬4,105元，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

原告於107年4月11日申報買賣移轉其2人所共有之系爭土地，經被告以107年公告土地現值每平方公尺2萬4,500元為移轉現值，減除前次移轉現值（即76年4月公告土地現值）每平方公尺382.2元，計算漲價總數額，核定應納土地增值稅分別為10萬5,195元、231萬6,670元、15萬7,793元及154萬4,447元，共計各為412萬4,105元；原告不服，申請復查結果未獲變更，提起訴願，遭決定駁回等情，為兩造所不爭執，且有土地增值稅（土地現值）申報書、土地所有權買賣移轉契約書、被告所屬東山分局107年8月3日中市稅山分字第1075807431號函檢附土地增值稅差額繳款書4份、復查決定書、訴願決定書等件資料影本附卷可證（原處分卷第37-44、30、1-29頁），此部分事實堪以認定。

㈡土地稅法第39條之2第1項規定之「不課徵土地增值稅」，其法律效果與修正前土地稅法第39條之2第1項規定之「免徵土地增值稅」不同：

1.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。」又89年1月26日修正前土地稅法第39條之2第1項原規定：「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。」其修正立法理由略以：「一、農地開放自

由買賣後，其流通性與一般土地已無差異，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，故修正為得申請不課徵土地增值稅。又放寬農地農有後，取得農地者已無農民身分之限制，不宜以承受人是否繼續耕作為要件，爰將第一項『自行耕作之農民』修正為『自然人』，並刪除『繼續耕作』。……四、第2項移列第4項，為免取巧者於本法修正施行前申報移轉，規避修法後移轉時應納之土地增值稅，爰就其計徵土地增值稅之原地價，一律以該修正施行日當期之公告土地現值為準。」

2.由上開修正立法理由載明：「……已無免徵土地增值稅之必要，故修正為得申請不課徵土地增值稅。」可知，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得申請「不課徵」土地增值稅，兩者稅捐負擔結果不同。「免徵」與「不課徵」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。是以土地如不具免徵土地增值稅之情形，其移轉所有權時若不課徵土地增值稅者，該稅額並未反映於交易價格上，其漲價利益即歸由受移轉人所享受，且因該次交易現值未計入因漲價應課徵之土地增值稅，其移轉現值自不得作為下次移轉土地所有權計算漲價總數額之被減除額。

3.原告主張：現行土地稅法第39條之2第1項、第4項規定之「不課徵土地增值稅」，其法律效果係修正前土地稅法第39條之2第1項規定之「免徵土地增值稅」云云，容屬誤解。至於原告主張：在稅法制度上，所得稅法第3條之3第1項及第4條第1項分別有「不課徵」及「免納」所得稅之不同用語，其「不課徵」之意義即係終局不必負擔稅捐；另遺產及贈與稅法第5條之2第1項及第17條第1項亦有「不課徵」及「免徵」遺產稅之不同用語，其「不課徵」之意義亦係終局不必負擔稅捐，並無將「不課徵」作「延後課徵」或「暫不課徵」所得稅、贈與稅解釋之立論乙節，核與土地稅法第39條之2尚屬不同，自不得比附援引。

㈢原告於107年4月11日申報移轉系爭土地，並不符合土地稅法第39條之2第1項得申請不課徵土地增值稅之規定：

1.應適用之法令：

⑴土地稅法第10條第1項第1款規定：「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。」土地稅法施行細則第57條第4款規定：「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：一、農業發展條例第3條第11款所稱之耕地。……四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。」103年1月13日修正前土地稅法施行細則第57條之1規定：「農業用地經依法律變更為非農業用地，經該法律主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業用地作農業使用證明書者，得適用本法第39條之2第1項規定，不課徵土地增值稅：一、依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者。二、已發布細部計畫地區，都市計畫

書規定應實施市○○○○區段徵收，於公告實施市○○○○區段徵收計畫前，未依變更後之計畫用途申請建築使用者。」

⑵農業發展條例第37條第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。」第38條之1第1項規定：「農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第37條第1項、第38條第1項或第2項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦：一、依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者。二、已發布細部計畫地區，都市計畫書規定應實施市○○○○區段徵收，於公告實施市○○○○區段徵收計畫前，未依變更後之計畫用途申請建築使用者。」

2.經查，系爭土地係於75年2月22日經公告發布實施「變更臺中市都市計畫（通盤檢討）案」由農業區變更為住宅區，劃為後期發展地區，以市地重劃方式實施整體開發，否則不得發照建築；又系爭土地於98年6月26日起納入「臺中市都市計畫（整體開發地區單元九、十、十一）細部計畫區。」於98年6月26日前得為原來（農業區）之使用等情，有臺中市政府都發局107年4月25日中市都計字第1070064382號函附卷為證（原處分卷第51頁）。從而，原告於107年4月11日申報移轉系爭土地，既已在98年6月26日得為原來（農業區）使用期限之後，自已不符合土地稅法第39條之2第1項得申請不課徵土地增值稅之規定。

㈣原告於107年4月11日申報移轉系爭土地，其土地增值稅之計算，並無土地稅法第39條之2第4項規定以89年1月28日當期之公告土地現值為原地價之適用；財政部90年5月4日函釋及91年12月10日函釋，並無違反租稅法律主義：

1.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。」

2.依前引103年1月13日修正前土地稅法施行細則第57條之1及現行農業發展條例第38條之1第1項第1款之規定，原屬農業用地已經依法律變更為非農業用地，如尚未依法完成細部計畫，未能依變更後計畫用途使用，而仍作農業使用者，固得適用土地稅法第39條之2第1項規定，申請准予不課徵土地增值稅。然該土地具備申請不課徵土地增值稅之適格，係經法律特別規定所創設之效果，並不能因此即認其屬於農業用地，而當然得適用其他專就農業用地而設之有關規定。準此以論，土地稅法第39條之2第4項關於應以89年1月6日修正土地稅法之施行日當期公告現值計算漲價總數額之規定，既專就農業用地作農業使用課徵土地增值稅之事項為規範，則已經變更為非農業用地之土地，其移轉如不符合申請不課徵土地增值稅之要件，而申報按一般用地稅率課徵土地增值稅者，因與土地稅法第39條之2第4項規定之農業用地作農業使用情形明顯有別，事物性質相殊，本無從為相同處理，既未經立法創設得依上開規定課徵土地增值稅，基於租稅法律主義，自無任意類推適用該規定之餘地。是以，財政部90年5月4日台財稅字第0900452810號令略以：「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，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。」91年12月10日台財稅字第0910457622號函略以：「有關貴市後期發展區土地，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。」等語，乃屬財政部基於中央主管機關權責對於土地稅法第39條之2第4項規定之適用所為之解釋，核與立法意旨無違，自得予以援用。

3.經查，系爭土地係於75年2月22日經公告發布實施「變更臺中市都市計畫（通盤檢討）案」由農業區變更為住宅區，劃為後期發展地區，以市地重劃方式實施整體開發，否則不得發照建築；又系爭土地於98年6月26日起納入「臺中市都市計畫（整體開發地區單元九、十、十一）細部計畫區。」於98年6月26日前得為原來（農業區）之使用，已如前述。從而，土地稅法（平均地權條例）89年1月28日修正公布生效時，系爭土地既已不符合同法施行細則第57條第1項所定之農業用地之要件，顯見系爭土地均非屬農業用地至明，並不符合土地稅法第39條之2第4項規定之要件，核諸前開說明，自不得主張適用該規定，以計算漲價總數額，課徵土地增值

稅。原告主張：本次移轉應依土地稅法第39條之2第4項規定，以89年1月28日當期之公告土地現值為前次移轉之原地價，不應再引用財政部90年5月4日台財稅字第0900452810號令，故被告逕以76年4月之公告現值為原規定地價，不符合土地稅法第31條第1項第1款規定云云，並不可採。

㈤被告核定原告應納土地增值稅分別為10萬5,195元、231萬6,670元、15萬7,793元及154萬4,447元，共計各為412萬4,105元，適法有據：

1.土地稅法第5條規定：「（第1項）土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。……（第2項）前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉……。」第28條本文規定：「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。」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。」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……。」第49條第1項本文規定：「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。」

2.經查，系爭土地於96年申報移轉與原告等時，前所有權人曾檢具「臺中市都市計畫未完成細部計畫土地現況作農業使用證明書」及「臺中市政府都市計畫土地使用分區證明書」（

原處分卷第34、35頁），以該土地在未整體開發前仍應繼續作農業使用，依當時土地稅法施行細則第57條之1、農業發展條例第38條之1規定申請不課徵土地增值稅在案。原告之前手於96年間申准不課徵土地增值稅，則該次移轉既因未核課土地增值稅，則95年現值（訂約日為95年12月29日）自不得據以計算下次移轉所有權漲價總數額之基準。嗣後原告於107年4月11日申報買賣移轉系爭土地，經被告以107年公告土地現值為移轉現值，並依據財政部90年5月4日台財稅字第0900452810號令及財政部91年12月10日台財稅字第09104576 22號函意旨，認定本件無土地稅法第39條之2第4項規定之適用，且前次移轉不課徵土地增值稅，故應以76年4月公告土地現值為前次移轉現值，依土地稅法第31條第1項第1款之規定，計算漲價總數額。原告107年4月申報移轉系爭土地時，被告以其96年申請不課徵土地增值稅之前次移轉，即76年4月公告土地現值每平方公尺382.2元為前次移轉現值，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，並無違誤。

3.原告雖主張：本件縱應課徵土地增值稅，其於96年1月取得系爭土地，未能享有76年4月起至89年1月止之土地漲價利益，該期間之土地增值稅應由前手負擔云云。惟按土地稅法第39條之3規定，以前條（第39條之2）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，其立法理由係農業用地移轉，買賣雙方之權益互相衝突，如前手不課徵土地增值稅，承受人再移轉時之土地增值稅負擔增加，爰明定「共同」申請不課徵土地增值稅之程序，以杜紛爭。經查原告於96年取得土地時，即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。是原告主張被告將

前手已逾核課期間之稅負轉嫁由其負擔，容有誤會。

㈥本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此敘明。

六、結論：原處分並無違誤，復查決定及訴願決定分別予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　6　　月　　6　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官　林　秋　華

法　官　莊　金　昌

法　官　陳　文　燦

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代

	理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　6　　月　　6　　日

書記官　林　昱　妏