

## 土地增值稅(一)——什麼是土地增值稅？該如何計算？

文:張捷誠（認證法律人）· 房子·土地·鄰居 · 2022-12-13

### 案例

A有一塊X地是2019年4月30日向C買來，面積為100平方公尺，X地2019年的公告現值為500元／平方公尺，且非屬自用住宅用地，於2020年5月1日要出售給B，A地2020年公告現值則為1500元／平方公尺，則A移轉X地時，要繳納多少土地增值稅？

### 本文

#### 一、土地增值稅的意義、功能及性質

土地增值稅是國家針對地主就土地自然增值所取得的部分課稅，讓地主不勞利得的部分歸公。土地的價值可以區分為自然增值與改良增值兩種，如果不是地主對土地改良所生的「改良增值」，而是因社會文明發展及進步，使土地的價值增加的「自然增值」，因為此部分不是地主個人努力所致，對地主而言是屬於「不勞利得」，所以應該「歸公」<sup>[1]</sup>。

在我國法制面不但明文於憲法第143條，規定自然漲價應由國家徵收土地增值稅與人民共享<sup>[2]</sup>；也落實在平均地權條例第35條本文規定自然漲價應依同法第36條規定徵收土地增值稅<sup>[3]</sup>。

故土地增值稅的目的就在於取走地主因土地自然增值所取得的不勞利得部分，因此它的性質初始被認為並非資本利得稅或所得稅，實質上不是稅賦，並不考慮納稅義務人的稅賦能力<sup>[4]</sup>。但現在則多被認為是一種交易所得稅，政府在地價的評定上就會綜合考量民眾的稅賦負擔能力<sup>[5]</sup>。

#### 二、土地增值稅的計算

##### (一) 計算土地增值稅的重要概念：規定地價、土地漲價總數額

土地稅法第28條本文規定，已經「規定地價」的土地，在移轉時，必須按照它的「土地漲價總數額」徵收土地增值稅<sup>[6]</sup>。從這條規定可以知道土地所有權移轉時，政府會課徵土地增值稅；至於如何計算移轉時的土地增值稅，有「規定地價」及「土地漲價總數額」這兩個重要的概念，分別說明如下：

##### 1. 規定地價

是指地政機關會常態性的進行地價調查估計作業，並於每年1月1日公告土地現值（下稱公告現值）<sup>[7]</sup>，這個常態性的作業就稱為「規定地價」<sup>[8]</sup>。規定地價是計算土地漲價總額的基礎之一。

## 2. 土地漲價總數額

是指移轉土地的「本次移轉現值－（前次移轉現值或原規定地價）－土地所有權人改良土地已支付的費用」<sup>[9]</sup>，也就是我們稅法上所講的「課稅基礎」。

### （1）本次移轉現值<sup>[10]</sup>

一塊土地當要移轉時（如出售或贈與），依法土地所有權人要「申報移轉現值」（申報時可以參考公告現值），而當年度申報的移轉現值，就是「本次移轉現值」。

### （2）前次移轉現值或原規定地價<sup>[11]</sup>

土地如果未移轉過，也會因地政機關有作過規定地價的程序，會有一個「原規定地價」；如果曾移轉過，就代表曾申報過「移轉現值」，此又稱「前次移轉現值」。

### （3）土地所有權人改良土地已支付的費用<sup>[12]</sup>

改良土地的費用包括工程受益費、土地重劃費用，以及土地使用變更所無償捐贈作為公設用地的公告現值總額，而這個部分就是前面提到「地主改良土地所生的改良增值」。

依照前面的說明，計算持有土地期間增加多少自然價值，再來判斷適用的稅率。至於稅率，土地增值稅是採累進稅率<sup>[13]</sup>，會依照土地的「漲價倍數」<sup>[14]</sup>來判斷所適用的稅率；而漲價倍數是指「本次移轉現值－前次移轉現值」／前次移轉現值×臺灣地區消費者物價總指數。

## （二）案例分析

為了讓各位更容易瞭解如何計算土地增值稅，用一開始的案例來說明：

A買X地時的公告現值為500元／平方公尺，A要出售時的公告現值則為1500元／平方公尺，此時X地的土地漲價總數額為 $1500-500=1000$ 元／平方公尺；假設消費者物價總指數並未調整變動，也就是100%，漲價倍數就是：「 $(1500-500) \div 500$ 」＝2倍。稅率採累進稅率，依土地漲價總數額超過前次移轉現值的一定比例的部分，分別適用第1級稅率20%、第2級稅率30%及第3級稅率40%<sup>[15]</sup>（見表1）。

表1：土地增值稅累進稅率對照表

級別	土地漲價總數額超過 原規定地價或前次移轉現值的比例	土地增值稅的稅率
----	------------------------------	----------

第1級	未滿100%	20%
第2級	100%以上，未滿200%	30%
第3級	200%以上	40%

來源：作者自製。

X地的土地漲價總數額1000元／平方公尺，前次移轉現值是500元／平方公尺，未超過前次移轉現值100%的部分是500元／平方公尺，超過前次移轉現值100%但未超過200%的部分也是500元／平方公尺（即扣除前面的500元／平方公尺，剩下的500元／平方公尺），及超過前次移轉現值200%的部分（此處剛好為0），分別適用第1級稅率20%、第2級稅率30%及第3級稅率40%，故A持有100平方公尺的非自用住宅X地1年<sup>[16]</sup>，移轉時的土地增值稅稅額計算式為：

「500元／平方公尺 × 100平方公尺 × 20%」+ 「500元／平方公尺 × 100平方公尺 × 30%」+ 「0元／平方公尺 × 100平方公尺 × 40%」=25,000元。

（三）稅務機關的速算公式是什麼？

而各位在稅務機關常看到的公式則為速算公式，本次A持有1年的X地因漲價倍數為2倍，適用最高稅率第3級，速算公式為「土地漲價總數額 × 40% - 前次移轉現值 × 30%」<sup>[17]</sup>，這邊也為各位再帶一次計算：

「1000元／平方公尺 × 100平方公尺 × 0.4」- 「500元／平方公尺 × 100平方公尺 × 30%」=25,000元。

結果與第一種計算式會是一樣的。而第一種計算式雖然較繁雜，但筆者由於不愛記速算公式，所以多是用上開第一種計算式來計算。這邊供各位參考囉。

#### 註腳

[1] 土地增值稅是源自於孫中山先生的平均地權理論中漲價歸公、地利共享的概念，針對土地自然增值的部分歸公共享。參閱：陳明燦（2015），《土地法學》，頁682。

[2] 中華民國憲法第143條第3項：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」

[3] 平均地權條例第35條本文：「為實施漲價歸公，土地所有權人於申報地價後之土地自然漲價，應依第三十六條規定徵收土地增值稅。」此外，平均地權條例第35條位於條例的第5章，這一章就是「漲價歸公」，是屬於實現平均地權理想的四大方法之一；其餘三種方法則分別規定在條例的第2章至第4章：「規定地價」、「照價徵稅」和「照價收買」。除了憲法和平均地權條例，土地稅法第28條也針對土地增值稅的徵納定有規定。

[4] 參王松山（1983），《平均地權的理論與實踐》，頁104-109。

- [5] 土地增值稅是土地稅的一種，我國土地稅法體系主要是由[土地法](#)、[平均地權條例](#)、[土地稅法](#)及其相關子法所構築而成。而筆者於此處提及土地增值稅現多被認定為是交易所得稅，是贊同稅法學者的看法，可參陳清秀（2018），《稅法各論（下）》，頁170。又土地稅有關性質於地政或稅法兩領域之性質差異說明，可另參陳明燦、張捷誠（2017），〈量能課稅原則與稅捐優惠——我國地價稅減免法制之探討〉，《台灣法學雜誌》，第311期，頁40-57。
- [6] [土地稅法第28條](#)本文：「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。」
- [7] 政機關的地價調查估計期間是前一年的9月2日至當年的9月1日，例如2020年1月1日的公告現值，地政機關的地價調查作業期間是2018年的9月2日至2019年9月1日。參[地價調查估計規則第17條](#)第3項：「第一項估價基準日指每年九月一日，案例蒐集期間為前一年九月二日至當年九月一日。」
- [8] 因公告現值每年1月1日皆須公告，公告地價則是原則二年一次，而所適用規定地價之地價調查估計程序實務上屬同一，故重新規定地價之程序，雖然[平均地權條例第14條](#)規定是每二年一次，實則地政機關是每年都在進行，可同時參[平均地權條例第15條](#)及[地價調查估計規則第3條](#)規定。
- 至於「公告現值」與「公告地價」的關聯與區別等，可以參考：法律百科（2020），《[公告地價](#)》。
- [9] [土地稅法施行細則第50條](#)：「依本法第三十一條規定計算土地漲價總數額時，其計算公式如[附件四](#)。」
- [10] 本次移轉現值的申報依照不同情況，會有不同的審核標準。參[土地稅法第30條](#)第1項。
- [11] [土地稅法第31條](#)第1項第1款：「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。」
- [12] [土地稅法第31條](#)第1項第2款：「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：……二、土地所有權人為改良土地已支付之全部費用，包括已繳納之工程受益費、土地重劃費用及因土地使用變更而無償捐贈一定比率土地作為公共設施用地者，其捐贈時捐贈土地之公告現值總額。」
- [13] 針對自用住宅用地，土地稅法定有10%的優惠稅率，也就是「一生一次」和「一生一屋」的節稅方式，詳細內容請參閱：張捷誠（2020），《[土地增值稅（二）——一生一次和一生一屋的優惠稅率](#)》。
- [14] [土地稅法第32條](#)：「前條之原規定地價及前次移轉時核計土地增值稅之現值，遇一般物價有變動時，應按政府發布之物價指數調整後，再計算其土地漲價總數額。」
- [15] 漲價倍數2倍代表會累進適用到第三級稅率。參照[土地稅法第33條](#)第1項：「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。（作者按：第一級稅率）
  - 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數額在百分之一百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。（作者按：第二級稅率）
  - 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數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。（作者按：第三級稅率）」

[16]土地增值稅會依據持有土地的年份愈長，加計減徵率。但案例中A持有X地的期間僅1年，沒有減徵的適用。持有的年份和減徵率，參[土地稅法第33條](#)第6項至第8項。

[17][土地稅法施行細則第53條](#)：「依本法第三十三條規定計算土地增值稅應徵稅額之公式如[附件五](#)。」也可以參考財政部（2020），《[土地增值稅試算](#)》。

標籤

► 土地增值稅， 平均地權， 土地漲價總數額， 公告土地現值， 稅賦計算