

彰化縣政府訴願決定書（案號 101—505）

府法訴字第 1010085663 號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○鎮○○里○○路○段○○巷○弄
○號

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關北斗分局 101 年○月○日彰稅北分一字第○○○○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

緣訴願人所有坐落本縣○○鎮○○段○、○及○地號土地（下稱系爭土地），因清償債務強制執行事件，經臺灣彰化地方法院民事執行處（下稱彰化民事執行處）於 99 年○月○日予以拍定，並由彰化民事執行處以 99 年○月○日彰院賢執乾 98 年度司執字第○○○號函請原處分機關北斗分局查報系爭土地應課徵之土地增值稅，經依一般用地稅率核算應納土地增值稅分別為新臺幣（以下同）○萬○元、○萬○元及○萬○元，共計○萬○元，並以 99 年○月○日彰稅北分一字第○○○○號函請彰化民事執行處代為扣繳在案。嗣訴願人於 99 年○月○日檢附本縣北斗鎮公所農業用地作農業使用證明書及本縣北斗鎮都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書等資料，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，經原處分機關北斗分局以 99 年 7 月○日彰稅北分一字第○○○○號函否准所請，訴願人不服，循序提起復查、訴願、行政訴訟均遭駁回並確定在案。訴願人復於 101 年○月○日檢具前揭本縣北斗鎮都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書，改申請依土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅，經原處分機關北斗分局 101 年○月○日彰稅北分一字第○

○○○號函否准所請。訴願人不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

- (一) 原處分機關以訴願人所附之分區使用證明書已逾八個月效期為否准之理由，甚為無稽，蓋土地分區使用證明文書本身之效期與系爭土地是否屬於公共設施用地係屬二事，文書本身之有效期限已過，仍不影響系爭土地為公共設施保留地之事實，況原處分一方面以系爭土地分區使用證明書已逾效期為由否認該土地分區使用證明書之有效，另一方面卻又以該土地分區使用證明書將系爭 3 筆土地之土地使用分區列為住宅區而表示系爭土地並非都市計畫法指定之公共設施保留地，理由相互矛盾。
- (二) 系爭土地於 56 年○月○日修訂北斗都市計畫時已編定為「文六用地」(即學校用地)，79 年○月○日雖另行公告變更為附帶條件變更為住宅區，然自前揭 99 年○月○日北鎮建字第○○○○號土地分區證明書備註欄觀之，系爭土地之備註為「(原文六用地變更為住宅區)附帶條件如說明欄 5」、說明 5 則為「住宅區：(原文六變更為住宅區)附帶條件如下：(1) 應另行擬定細部計畫(含配置適當之公共設施用地與擬具具體公平合理之事業及財務計畫)並俟細部計畫完成法定程序發佈實施後，始得發照建築。」，又依行政院 83 年 11 月 28 日台財字第 44533 號函釋要旨「農地經變更為住宅或其他使用分區在細部計畫完成前仍視為農業用地」，可知土地公告變更為有附帶條件住宅區後，於細部計畫完成前，仍應視為原土地使用分區類別之土地，系爭土地至今仍未完成細部計畫之擬定及發布實施，仍應為原編訂之文六用地即學校用地，屬土地稅法第 39 條第 2 項規定都市計畫法指定之公共設施保留地，又系爭土地至今尚未被徵收，其於被徵收前之移轉，免徵土地增值稅。
- (三) 按財政部 84 年 3 月 1 日台財稅字第 841607848 號函釋，原屬公共設施保留地，經都市計畫主管機關附有條件變

更為住宅區或其他使用分區，於完成使用分區證明書所載之附帶條件後，視為住宅用地而核課稅額，反面言之，於完成使用分區證明書所載之附帶條件前，仍應視為公共設施保留地而有都市計畫法第50條之1免徵遺產稅規定之適用。系爭土地於56年即編定為公共設施保留地，於訴願人99年5月26日遭民事執行處拍定系爭土地時，尚未完成細部計畫之擬定與發布，自仍應視為公共設施保留地，既系爭土地仍為都市計畫法所指公共設施保留地，且尚未被徵收，當然適用土地稅法第39條第2項之規定，於徵收前之移轉免徵土地增值稅云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 都市計畫法所稱之「公共設施保留地」，依都市計畫法第48條至第51條之立法意旨，係指依同法所定都市計畫擬定、變更程序及第42條規定劃設之公共設施用地中，留待將來各公用事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者而言，係指內政部基於都市計畫法中之中央主管機關職權，以87年6月30日台內營字第8772176號函，對於「公共設施保留地」所為之定義。又土地稅法第39條第2項前段文字既謂「未被徵收前」，可知該條項所稱免徵土地增值稅之公共設施保留地限於未來以徵收方式取得者為限。是以，適用土地稅法第39條第2項免徵土地增值稅之土地，必須符合「係依都市計畫法指定之公共設施保留地」及「該公共設施保留地將由政府依徵收方式取得」之要件。
- (二) 系爭土地為北斗都市計畫區土地，原係文六用地變更為住宅區，其附帶條件為應另行擬定細部計畫（含配置適當之公共設施用地與擬具具體公平合理之事業及財務計畫），並俟細部計畫完成法定程序發布實施後，始得發照建築，另依北斗鎮公所99年○月○日北鎮建字第○○○號函，稱「原文六用地」自56年○月○日修訂北斗都市計畫時已編定為文六用地，79年○月○日公告變更為附帶條件變更為住宅區，為審慎計，北斗分局於101年

○月○日以彰稅北分一字第○○○○號函請北斗鎮公所再查明系爭土地是否屬都市計畫法指定之公共設施保留地及其未來取得方式，並經該公所 101 年○月○日北鎮財字第○○○○號查復：「…二、本案（99 年○月○日北鎮建字第○○○○號）土地分區證明書已逾八個月期效。三、經查○○段○、○及○地號土地係屬住宅區（附帶條件如附件）。」，系爭土地於 79 年○月○日公告變更為附帶條件變更為住宅區時，已非屬都市計畫法指定之公共設施保留地，於 99 年○月○日拍賣移轉時，縱其變更都市計畫之細部計畫尚未完成，按財政部 92 年 11 月 26 日台財稅字第 0920480452 號函釋，無土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅之適用至臻明確。系爭土地嗣後經 99 年○月○日發布實施之「變更北斗主要計畫（第三次通盤檢討）（第二階段）案」修正住宅區附帶條件內容，惟其不影響系爭土地不符免徵土地增值稅之處分。

- （三）訴願人爰引行政院 83 年 11 月 28 日台 83 財字第 4453 號、財政部 84 年 3 月 1 日台財稅字第 841607848 號函釋及所附臺北市政府府訴字第 09214614500 號訴願決定，係關於農業發展條例施行細則第 14 條之 1 視為農業用地不課徵土地增值稅、公共設施保留地核課遺產稅之函釋及公共設施保留地於不再辦理徵收時是否有免徵土地增值稅之爭議，與本案情形有別云云。

理 由

- 一、按「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。」、「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定…五、經法院拍賣之土地，以拍定日當期之公告土地現值為準。但拍定價額低於公告土地現值者，以拍定價額為準；拍定價額如已先將設定抵押金額及其他債務予以扣除者，應以併同計算之金額為準…。」、

「被徵收之土地，免徵其土地增值稅。依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅。但經變更為非公共設施保留地後再移轉時，以該土地第一次免徵土地增值稅前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅…。」、「本法用語定義如左：一、主要計畫：係指依第十五條所定之主要計畫書及主要計畫圖，作為擬定細部計畫之準則。二、細部計畫：係指依第二十二條之規定所為之細部計畫書及細部計畫圖，作為實施都市計畫之依據。」、「…未發布細部計畫地區，應限制其建築使用及變更地形…。」、「都市計畫地區範圍內，應視實際情況，分別設置左列公共設施用地：一、道路、公園、綠地、廣場、兒童遊樂場、民用航空站、停車場所、河道及港埠用地。二、學校、社教機構、體育場所、市場、醫療衛生機構及機關用地。三、上下水道、郵政、電信、變電所及其他公用事業用地。四、本章規定之其他公共設施用地。前項各款公共設施用地應儘先利用適當之公有土地。」、「依本法指定之公共設施保留地供公用事業設施之用者，由各該事業機構依法予以徵收或購買；其餘由該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所依左列方式取得之：一、徵收。二、區段徵收。三、市地重劃。」於土地稅法第 28 條、第 30 條、第 39 條及都市計畫法第 7 條、第 17 條、第 42 條、第 48 條分別定有明文。

次按「…按都市計畫之擬定、變更，依本法所定之程序為之，又都市計畫得劃定住宅、商業、工業等使用區，並得視實際情況，劃定其他使用區或特定專用區，此為都市計畫法第八條及第三十二條第一項所明定。是以各縣市辦理都市計畫通盤檢討時，公共設施保留地既經依都市計畫相關規定變更為住宅區或其他使用分區，自應依審議確定並發布實施之都市計畫說明書、圖之規定為準。」、「主旨：關於都市計畫法所稱『公共設施保留地』之認定疑義乙案，請查照轉行…二、查都市計畫法所稱之『公共設施保留地』，依都市計畫法第

四十八條至第五十一條之立法意旨，係指依同法所定都市計畫擬定、變更程序及同法第四十二條規定劃設之公共設施用地中，留待將來各公用事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者而言。已取得或非留供各事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者，仍非屬公共設施保留地…。」、「貴轄○○地號等 11 筆土地，原編定為公園預定地，嗣後變更為附帶條件之住宅區，雖移轉時其變更都市計畫之細部計畫尚未完成，惟因該等土地非屬都市計畫法指定之公共設施保留地，應不適用土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅。」亦為內政部 83 年 12 月 12 日台內營字第 8306846 號、87 年 6 月 30 日 (87) 台內營字第 8772176 號及財政部 92 年 11 月 26 日台財稅字第 0920480452 號函所明釋。

二、土地稅法第 39 條第 1 項及第 2 項前段規定之立法意旨，係因公共設施保留地被徵收時既可免徵土地增值稅，徵收前之移轉亦應免稅，以維租稅公平（財政部 86 年 12 月 16 日台財稅字第 861930297 號函釋參照）。是適用土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅之土地，必須符合係「依都市計畫法指定之公共設施保留地，且該公共設施保留地將由政府依徵收方式取得」之要件（最高行政法院 98 年度判字第 1126 號判決參照）。又都市計畫法所稱之「公共設施保留地」，依都市計畫法第 48 條至第 51 條之立法意旨，係指依同法所定都市計畫擬定、變更程序及同法第 42 條規定劃設之公共設施用地中，留待將來各公用事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得者言（前揭內政部 87 年 6 月 30 日 (87) 台內營字第 8772176 號函參照），合先敘明。

三、卷查系爭土地原為訴願人所有，前經彰化民事執行處於 99 年 ○月○日拍定由案外人○○○、○○○買受，彰化民事執行處並以 99 年○月○日彰院賢執乾 98 年度司執字第○○號函請原處分機關北斗分局查報系爭土地應課徵之土地增值稅，經依一般用地稅率核算應納土地增值稅共計○萬○元，並以 99 年○月○日彰稅北分一字第○○○○號函請彰化民事執行

處代為扣繳。嗣訴願人於 99 年○月○日檢附本縣北斗鎮公所農業用地作農業使用證明書及本縣北斗鎮都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書等文件，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，原處分機關北斗分局以 99 年○月○日彰稅北分一字第○○○○號函否准所請，訴願人不服而循序提起救濟，經臺中高等行政法院 100 年度訴字第○號判決駁回確定在案。訴願人復於 101 年○月○日改申請依土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅，惟系爭土地原屬文六用地，業經權責機關 79 年○月○日發布實施「變更北斗都市計畫（第一期公共設施保留地專案通盤檢討）案」，附帶條件變更為住宅區，有本縣北斗鎮公所 99 年○月○日核發之「彰化縣北斗鎮都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書」暨 100 年○月○日北鎮建字第○○○號等函可稽。是系爭土地於彰化民事執行處拍定移轉時，顯非屬土地稅法第 39 條第 2 項應免徵土地增值稅之公共設施保留地，原處分機關據以駁回所請，揆諸首揭法令，並無違誤。

- 四、訴願人雖主張依行政院 83 年台財字第 44533 號函釋要旨，系爭土地至今仍未完成細部計畫之擬定及發布實施，仍應為原編訂之文六用地即學校用地，屬公共設施保留地而應免徵土地增值稅云云。經查，行政院 83 年 11 月 28 日台財字第 44533 號函：「…農業用地經都市計畫變更為新市鎮特定區、住宅區或其他使用分區，在細部計畫尚未完成前，如經都市計畫主管機關認定，仍應依原來之土地使用分區別（或用地別）管制而視為農業用地，其於移轉或繼承時，仍有土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 31 條規定之適用。」係指原符合免稅規定之農業用地經都市計畫變更為其他使用分區，在細部計畫尚未完成前尚未能依變更後之計畫用途使用，而現況仍作農業使用者而言，農業發展條例施行細則第 14 條之 1 設有相類規定，惟究與本件訴願人以系爭土地為公共設施保留地為由而申請依土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅

之案情不同，自不得逕行比附援引；況系爭土地得否依土地增值稅第 39 條之 2 不課徵土地增值稅之爭議，已經臺中高等行政法院 100 年度訴字第○號判決駁回確定在案，故訴願人所述，容有誤解。

- 五、再者，系爭土地於彰化民事執行處拍定移轉時，早已於 79 年○月○日由原「文六用地」變更為「住宅區」，其附帶條件為：「應另行擬定細部計畫（含配置適當之公共設施與擬具具體公平合理之事業及財務計畫）並俟細部計畫完成法定程序發佈實施後，使得發照建築…。」，此附帶條件限制人民建築使用權利，係為促進都市計畫有秩序之發展建設，求都市計畫之圓滿實施，而為增進公共利益所必要，此僅細部計畫尚未發布實施，開發方式附有條件而受限制，其變更編定並未因附條件而陷於不確定，與財政部 84 年 3 月 1 日台財稅字第 841607848 號函釋：「…原屬公共設施保留地，經都市計畫主管機關有條件准予變更為住宅區或其他用地，且該土地之使用分區證明並載明：『應另行擬定細部計畫（含配置公共設施用地）並俟細部計畫完成法定程序發布實施後始得發照建築，地主若不同意，應維持原計畫』之附帶條件者，如土地所有權人於死亡前，已依附帶條件辦理，該項土地應列入遺產稅，惟其提供作公共設施用地部分，依都市計畫法第五十條之一規定，應予免徵遺產稅。三、至於土地所有權人死亡時，尚未依土地使用分區證明書載明之附帶條件，另行擬定細部計畫，並完成法定程序發布實施者，准予適用都市計畫法第五十條之一規定免徵遺產稅。」限於土地「變更編定」因附有「地主若不同意，應維持原計畫」計畫致不確定之情形迥異，應無該函釋適用餘地（最高行政法院 94 年度判字第 2003 號判決參照），是依據內政部 87 年 6 月 30 日內營字第（87）台內營字第 8772176 號及財政部 92 年 11 月 26 日台財稅字第 0920480452 號函釋，系爭土地非屬都市計畫法所稱之「公共設施保留地」，至為灼然。從而，訴願人辯稱按財政部台財稅字第 841607848 號函釋，於完成使用分區證明書所載

之附帶條件前，仍應視為公共設施保留地，系爭土地尚未完成細部計畫之擬定與發布，自仍應視為公共設施保留地一節，洵無足採。至訴辯雙方其餘主張，因不影響本件訴願決定之結果，不再一一論述，併予敘明。

六、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會	主任委員	楊 仲
	委員	李玲瑩
	委員	林宇光
	委員	陳廷墉
	委員	張奕群
	委員	張富慶
	委員	溫豐文
	委員	楊瑞美
	委員	蔡和昌
	委員	簡金晃
	委員	蕭文生

中 華 民 國 101 年 6 月 11 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

(臺中高等行政法院地址：臺中市南區五權南路 99 號)