

彰化縣政府訴願決定書（案號 103-1103）

府法訴字第 1030333108 號

訴 願 人：○○○
 地址：○○○

訴 願 人：○○○
 地址：○○○

訴 願 人：○○○
 地址：○○○

訴 願 人：○○○
 地址：○○○

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 103 年 8 月 22 日彰稅法字第 1030015077 號復查決定書之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

訴願人等原共有本縣員林鎮○○○等 2 筆土地（101 年重劃前分別為本縣員林鎮○○○，下稱系爭土地），屬員林都市計畫土地，使用分區原為農業區，原地價為 59 年 8 月每平方公尺 48.4 元，於 85 年 4 月 12 日經變更編定為住宅區、道路用地及園道用地。嗣訴願人等前於 103 年 5 月 7 日訂立買賣契約移轉系爭土地予第三人○○○，並於同日申報移轉，經原處分機關所屬員林分局（下稱員林分局）按一般用地稅率核課土地增值稅計新臺幣（下同）991 萬 5,786 元在案，惟訴願人等主張系爭土地於 95、96 年間向前手購買時仍屬作農業使用之農業用地，乃於 103 年 5 月 21 日向員林分局申請系爭土地符合土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，亦即應以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效當期系爭土地公告現值每平方公尺 6,000 元為原地價，計算漲價總數額，予以課徵土地增值稅。案經員林分局

查得系爭土地於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正施行時，已非為農業用地，遂以 103 年 5 月 23 日彰稅員分三字第 1030259934 號函否准所請，訴願人不服，提起復查，經原處分機關以 103 年 8 月 22 日彰稅法字第 1030015007 號復查決定：「復查駁回。」，訴願人仍不服，遂提起本件訴願，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) 訴願人等於 95、96 年間陸續向前手購買系爭土地時，當時因細部計畫尚未完成，且系爭土地仍作農業使用，依修正前土地稅法施行細則第 57 條之 1 規定，未予課徵土地增值稅，是以系爭土地使用分區雖於 85 年間經變更為住宅區、道路用地及園道用地，惟仍符合土地稅法第 10 條第 1 項第 1 款規定供農作使用土地之要件，自屬同法第 39 條之 2 第 4 項規定所稱之農業用地。
- (二) 復系爭土地於訴願人等持有期間，均按土地稅法第 22 條規定課徵田賦，足見係作為農業使用之農業用地；另依財政部 89 年 9 月 6 日台財稅字第 0890056498 號函釋，依據土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，適用 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課徵土地增值稅之土地，應以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，該農業用地仍作農業使用為要件，稽徵機關應本於職權認定原地價，故系爭土地倘符合農業用地要件，原處分機關即應以土地稅法修正施行當期之土地公告現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。
- (三) 又租稅制度本應以公平為前提，系爭土地乃係依都市計畫法將使用分區列為附條件之住宅區及道路用地管制使用，惟因細部計畫完成之條件尚未成就，故其本質仍屬農業用地，訴願人在該細部計畫未完成前，並未能享有其土地變更為住宅用地所得享有之權利，亦非地主自行申請改列住宅用地，是以本於維護租稅公平原則，應認

系爭土地屬土地稅法第 39 條之 2 所規定之「農業用地」，並符合同法條第 4 項規定「依第一項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉」之要件，即應以 89 年土地稅法修正後之「當期土地公告現值」為原地價，計算漲價總數額，予以課徵土地增值稅，原處分認事用法顯有不當。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 按土地移轉適用土地稅法第 39 條之 2 第 4 項以該修正施行日期當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額、課徵土地增值稅之規定，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 項各款所定「農業用地」範圍，其中位於都市計畫區內之農業用地，係指該細則第 57 條第 1 項第 4 款規定「依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地」。另參照財政部 91 年 12 月 10 日台財稅字第 0910457622 號函釋：「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。」。是以，都市土地須劃定為農業區、保護區內之農業用地，始得申請以修正施行日期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。
- (二) 卷查本縣員林鎮公所 95 年 11 月 8 日員鎮建字第 32887 號、97 年 9 月 4 日員鎮建字第 0970025559 號簡便行文表所示，系爭土地屬都市計畫內土地，使用分區原為農業區，於 85 年 4 月 12 日分別變更為住宅區、道路用地及園道用地，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。是以，系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時，已非屬農業用地，縱仍作為農業使用，亦無前揭土地稅法第 39 條之 2 第 4 項調整原地價規定之適用，員林分局就系爭土地按 59 年 8 月

原規定地價每平方公尺 48.4 元，計算漲價總數額課徵土地增值稅計 991 萬 5,786 元，並無違誤。

- (三) 訴願人稱系爭土地細部計畫完成之條件尚未成就，本質仍屬農業用地，且於 95、96 年取得前之用途均屬農業用地；另系爭土地於持有期間亦按土地稅法第 22 條課徵田賦，足見系爭土地為農業用地，應有土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定適用乙節。按原為農業用地經依法律變更編定為非農業用地，在依法應完成之細部計畫尚未完成，無法依變更後之用地使用，經該法律主管機關認定仍應依原來農業用地使用區分或用地別管制使用者，不課徵土地增值稅，此係土地稅法施行細則第 57 條之 1 特別規定，惟與上揭土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定無涉；又土地稅法第 22 條係有關土地徵收田賦之規定，與本案土地移轉是否有系爭土地稅法第 39 條之 2 第 4 項調整原地價、課徵土地增值稅規定有別，訴願人以徵收田賦土地即為農業用地，顯有誤解。至訴願人所引財政部 89 年 9 月 6 日台財稅第 0890056498 號函有關依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項適用 89 年 1 月 28 日當期公告現值為原地價課徵土地增值稅，稽徵機關應本於權責認定之釋示，前經財政部 99 年 6 月 28 日台財稅字第 09904052800 號函廢止在案，併予敘明。

理 由

- 一、按「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，於本法中華民國八十九年一月六日修正施行後第一次移轉，或依第一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。」、「本法第三十九條之二第一項所定農業用地，其法律依據及範圍如下：一、農業發展條例第三條第十一款所稱之耕地。二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內所編定之林業用地、

養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。三、依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區、森林區以外之分區內所編定之農牧用地。四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。五、依國家公園法劃定為國家公園區內按各分區別及使用性質，經國家公園管理機關會同有關機關認定合於前三款規定之土地。」，分別為土地稅法第 39 條之 2 第 1 項、第 4 項及土地稅法施行細則第 57 條所明定。

二、又「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 項所規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。」、「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。」為財政部 90 年 5 月 4 日台財稅字第 0900452810 號函及 91 年 12 月 10 日台財稅字第 0910457622 號函所明釋。

三、查訴願人等原共有系爭土地之使用分區原為農業區，於 85 年 4 月 12 日變更員林都市計畫（第二次通盤檢討）時，將系爭土地劃設編定為「住宅區」、「道路用地」、「園道用地」等「非農業區」，並經附註「原為農業區於 85.4.12 變更為住宅區及道路用地」、「原為農業區依法變更為非農業區，依法應完成之細部計畫未完成，未能准許依變更後計

畫用途使用者」，有本縣員林鎮公所 95 年 11 月 8 日 95 員鎮建字第 32887 號、97 年 9 月 4 日員鎮建字第 0970025559 號簡便行文表影本可稽。準此，本案系爭土地既於 85 年 4 月 12 日經變更員林都市計畫（第二次通盤檢討）分別劃為住宅區、道路用地及園道用地，可知系爭土地於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布施行前，已非屬土地稅法施行細則第 57 條第 1 項所規定之「農業用地」，則無論系爭土地有無作農業使用，於 103 年 5 月 7 日申報移轉時，自無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定以土地稅法 89 年 1 月 28 日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。從而，本件員林分局所為否准訴願人等以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行日當期公告土地現值為原地價之申請，原處分機關複查決定遞予維持，揆諸前揭法條規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

四、至訴願人等雖主張依修正前之土地稅法施行細則第 57 條之 1 規定，系爭土地於其前次移轉時仍作農業使用而不課徵土地增值稅，並於訴願人等持有期間持續課徵田賦，顯見系爭土地為農地農用云云。查系爭土地於 85 年間經都市計畫變更編定為住宅區、道路用地及園道用地，因細部計畫迄今尚未完成，致無法依變更後之用地使用，雖符合土地稅法第 22 條第 1 項但書規定徵收田賦及修正前土地稅法施行細則第 57 條之 1 規定於前次移轉時不課徵土地增值稅，惟土地移轉適用土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，係以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正生效時，該土地符合同法施行細則第 57 條第 1 項所定「農業用地」並作農業使用之要件為據，要與土地課徵田賦及土地移轉不課徵土地增值稅之不同法令適用規定，係屬二事，訴願人等上開主張，容有誤解。

五、另訴願人主張依財政部 89 年 9 月 6 日台財稅字第 0890056498 號函釋，稽徵機關應本於職權認定原地價乙

節。按財政部 99 年 6 月 28 日台財稅字第 09904052800 號函釋：「…二、本部 89 年 9 月 6 日台財稅字第 0890056498 號函…，自即日起廢止。」，是以訴願人所述財政部 89 年 9 月 6 日函業經財政部前開函釋廢止在案，自難援引為有利訴願人等之依據，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 林田富（請假）

委員 溫豐文（代理）

委員 呂宗麟

委員 張奕群

委員 常照倫

委員 蕭文生

委員 林宇光

委員 葉玲秀

委員 李玲瑩

委員 林浚煦

委員 黃耀南

中 華 民 國 103 年 12 月 08 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）