

# 彰化縣政府訴願決定書（案號 103-1104）

府法訴字第 1030357208 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 9 月 30 日彰稅法字第 1030017640 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○○○土地（101 年重劃前為本縣員林鎮○○○，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 日經變更編定為園道用地、住宅區。嗣於 103 年 6 月 23 日由訴願人等與第三人○○○訂立買賣契約並於同日申報移轉系爭土地時，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新臺幣（下同）計 504 萬 908 元。惟訴願人等認系爭土地於 96 年 4 月間向前手購得系爭土地時，仍屬作農業使用之農業用地，符合土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，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為原地價，計算漲價總數額，予以課徵土地增值稅，乃於 103 年 9 月 3 日（員林分局收文日）向員林分局

提出申請更正原地價，改依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定核課土地增值稅。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，因已非屬農業用地，遂以 103 年 9 月 10 日彰稅員分三字第 1030268288 號函否准所請，訴願人不服，提起復查，經原處分機關以 103 年 9 月 30 日彰稅法字第 1030017640 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) 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 日變更為住宅區、道路用地，由於依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許按變更計畫後用途使用，故至 96 年間訴願人自前手購得系爭土地前，系爭土地均屬農地作農業使用，有訴願人復查申請書檢附相關證據資料為證，並依修正前土地稅法施行細則第 57 條之 1 規定適用土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，不予課徵土地增值稅在案。是以，系爭土地使用分區雖如前述變更為住宅區、道路用地，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) 又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。是以，系爭土地既符合農業用地要件，原處分機關即應依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，以 89 年 1 月 28 日該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。員林分局、原處分機關以系爭土地登記謄本所載原規定地價，即 59 年 8 月每平方公尺 48.4 元為基準，核定訴願人等應繳土地增值稅 504 萬 908 元，顯有錯誤。
- (三) 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) 卷查系爭土地依本縣員林鎮公所 97 年 9 月 4 日員鎮建字第 0970025559 號簡便行文表所示，屬都市計畫內土地，使用分區原為農業區，於 85 年 4 月 12 日分別變更為園道用地及住宅區，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，雖訴願人等檢附本縣員林鎮公所 96 年 2 月 7 日員鎮農字第 3042 號農業

用地作農業使用證明書等資料，證明系爭土地至 96 年間仍作為農業使用，惟系爭土地於 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，按一般用地稅率課徵土地增值稅 504 萬 908 元，並無違誤。

- (三) 至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 96 年間取得前之用途均屬農業用地；又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，無法依變更後之土地使用，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 項規定之適用無涉；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。

#### 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，將系爭土地編定劃為住宅區、園道用地，編定類別並經附註「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（原為農業區於 85.4.12 變更）」，有本縣員林鎮公所 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 6 月 23 日申報移轉時，自無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項以土地稅法 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，課徵土地增值稅規定之適用。從而，員林分局否准訴願人等以 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、園道用地，因細部計畫迄今尚未完成，致無法依變更後之土地使用，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、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 10 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）