

彰化縣政府訴願決定書（案號 103-305）

府法訴字第 1030032098 號

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 102 年 11 月 12 日彰稅法字第 1020023905 號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣坐落本縣○○○土地為

訴願人與案外人○○○等計 19 人分別共有，因協議分割不成，案外人○○○遂訴請法院為共有物分割裁判，經臺灣彰化地方法院 101 年度重訴字第 42 號判決分割，並於 102 年 1 月 30 日確定在案，案外人○○○於 102 年 7 月 12 日持前揭判決暨確定證明書向原處分機關員林分局（下稱員林分局）單獨申報土地移轉現值，經員林分局依土地稅法及財政部相關函釋規定，計算各共有人分割前後之土地價值及其價值增減之差額，並就訴願人分割後取得之○○○號土地價值增加部分，核定課徵土地增值稅新臺幣（下同）20 萬 9,718 元，訴願人不服申請復查，經原處分機關以 102 年 11 月 12 日彰稅法字第 1020023905 號復查決定書予以駁回，訴願人不服，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）民所有 238-17 地號土地，自前至今日皆為「農地農用」，而民從未在此地耕作，係受法院判決分割後，新

手趕急來接手，已多次向本地原占地耕作者○○○先生陳明土地增值稅等情事，亦多次請○○○先生退離此地，並交由本人來接手洽辦免徵土地增值稅事宜，惟遭社頭鄉公所農業課承辦員惡意刁難，指摘本件238-17地號與鄰地21、22地號間建有建築物，及民在此山坡地有填築土石，不願出具農業用地使用證明書。

(二) 經查彰化地方法院於101年3月20日已通知土地所有權人暨其囑託田中地政事務所於4月16日字307號收件文號之土地複丈成果圖，該複丈圖上已明確記載238地號之圖示A部分係為「果園」無誤，套對本件法院定讞判決書(分割圖)，可證該圖示A處絕無建築物，更加證明民238-17地號部分係為果園、農地農用無訛，得免徵地價稅。

(三) 本案238-17地號土地係水土保持山坡地，臨靠137縣道(山腳路)，高低落差有2米多之高，倘冒然開挖清除山坡地原有土石平臺，日後若發生大豪雨時，必將使鄰地土石坍方，必造成山腳路路基坍方，危害用路人安全，及供鄰地共有人通行使用農路土石坍方云。

二、答辯意旨略謂：

(一) 卷查○○○號土地經○○○女士於101年3月13日訴請彰化地方法院裁判共有物分割，嗣經該法院101年12月12日101年度重訴字第42號民事判決，並於102年1月30日確定在案，權利人即○○○女士依土地稅法第49條第1項規定單獨申報土地移轉現值，依前揭民事判決書附圖即彰化縣田中地政事務所101年8月30日土地複丈成果圖及彰化縣田中地政事務所地價改算通知書所示，○○○號土地分割為同段238地號至238-17地號等18筆土地，其中238地號至238-15地號等16筆土地101年1月公告現值均為每平方公尺

1,800 元，238-16 地號土地為 2,081 元，238-17 地號土地為 2,500 元，經員林分局計算各該持分共有人分割前後之土地價值及其價值增減之差額，核算後計有訴願人等 2 人分割後取得之土地現值增加，訴願人分割後取得之土地總現值為 399 萬 7,850 元，較分割前之現值 307 萬 9,973 元，增加土地價值為 91 萬 7,877 元，而前揭民事法院判決書對於分割後所產生之價值增減變動，並未令當事人須以金錢互為補償，故訴願人分割後取得土地價值增加部分為無償取得，依土地稅法施行細則第 42 條第 2 項及財政部 71 年 3 月 18 日台財稅字第 31861 號函釋規定，分割後其價值增加無金錢補償者，應向取得土地價值增加者，就其增加價值部分課徵土地增值稅，員林分局遂以訴願人為納稅義務人核課土地增值稅 20 萬 9,718 元，揆諸土地稅法及財政部函釋規定，並無不合。

- (二) 本案申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅者，按同法施行細則第 58 條第 1 項及財政部 91 年 1 月 31 日台財稅字第 0910450809 號函釋規定，應就分割後共有人價值減少之部分申請核發農業用地作農業使用證明書，供稅捐稽徵機關予以審核。員林分局以 102 年 9 月 13 日彰稅員分三字第 1020280169 號函通知訴願人，如符合農地移轉不課徵土地增值稅等要件，應於文到 30 日內檢附證明文件提出申請，訴願人業於 102 年 9 月 14 日收領在案，惟迄今仍未檢附證明文件即分割後共有人價值減少部分之農業用地作農業使用證明書等資料供員林分局審核。本案係法院判決共有物分割案件，於判決「確定日」認屬土地所有權移轉時，則○○○號土地有無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定之適用，應以判決「確定日」是否作為農業使用為審查標準。經查本案依彰化地方法院前揭民事確定判決並無述明○○○號土地於共有物分割判

決確定前有協議分管之情形，本局亦於 102 年 10 月 23 日致電訴願人詢問系爭土地協議分管事宜，訴願人表示其於 81 年間取得土地後並未與其他共有人協議分管土地，故本案究否得不課徵土地增值稅，應以分割前之○○○號土地於 102 年 1 月 30 日時係為農業用地作農業使用，始足當之，訴願人所稱，顯有誤解法令。

- (三) 社頭鄉公所 102 年 9 月 24 日社鄉農字第 1020013707 號函略以：「經查○○○先生於 102 年 8 月 5 日向本所申請所有坐落社頭鄉○○○號土地農業用地作農業使用證明書，經本所 102 年 8 月 15 日辦理現場會勘，該筆土地○○○先生分管區域種植芭樂樹苗、有填土石、營建廢棄物，及與毗鄰土地界址不明，…本所於 102 年 9 月 24 日以社鄉農字第 1020013738 號函駁回所請。」及彰化地方法院 102 年 9 月 27 日彰院恭民樂 101 年度重訴字第 42 號函檢送現場照片及田中地政事務所 101 年 6 月 1 日複丈成果圖所示，其中○○○號土地上除有果園外，尚有磚造平房、鐵架造平房，並非整筆土地均作為農業使用，自無法依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，是訴願人主張本案應不課徵土地增值稅乙節，應有誤會云云。

理 由

- 一、按「訴願之提起，應自行政處分達到或公告期滿之次日起三十日內為之。」、「訴願人在第十四條第一項所定期間向訴願管轄機關或原處分機關作不服原行政處分之表示者，視為已在法定期間內提起訴願。但應於三十日內補送訴願書。」訴願法第 14 條第 1 項、第 57 條分別定有明文。本件訴願人因不服原處分機關 102 年 11 月 12 日彰稅法字第 1020023905 號復查決定書所為處分，於 102 年 11 月 18 日以請願書聲明不服，依訴願法第 57 條規定視為已在法定期間內提起訴願，嗣本府以 103 年 1

月3日府法訴字第1020418267號函通知訴願人，若欲提起訴願，請於文到次日起30日內補送訴願書，業經訴願人於103年1月27日（本府收文日）補送訴願書在案，故本件訴願之提起程序合法，先予敘明。

二、次按「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。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。」、「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：…四、依法院判決移轉登記者，以申報人向法院起訴日當期之公告土地現值為準。」、「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三十日內，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。但依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報其移轉現值。主管稽徵機關應於申報土地移轉現值收件之日起七日內，核定應納土地增值稅額，並填發稅單，送達納稅義務人。」分別為土地稅法第5條第1項、第30條第1項第4款、第49條第1項及第2項前段定有明文。

三、又按71年3月5日大法官釋字第173號解釋文：「土地為無償移轉者，土地增值稅之納稅義務人為取得所有權人，土地稅法第五條第一項第二款定有明文。共有土地之分割，共有人因分割所取得之土地價值，與依其應有部分所算得之價值較少而未受補償時，自屬無償移轉之一種，應向取得土地價值增多者，就其增多部分課徵土地增值稅。」、財政部71年3月18日台財稅字第31861號函釋：「共有土地分割，不論係法院判決分割或和解或當事人自行協議申請分割，其土地增值稅之核課，應依下列規定辦理：一、數人共有一筆之土地，其照原有持分比例計算所得之價值分割者，依土地稅法施行細則第四十二條第二項規定，不課徵土地增值稅。惟分割後取得之土地，如與原持分比例所算得之價值不等，其屬有

補償者，應向取得土地價值減少者，就其減少價值部分課徵土地增值稅。如屬無補償者，應向取得土地價值增多者，就其增加價值部分課徵土地增值稅，現行遺產及贈與稅法第七條及土地稅法第五條均有明文規定。…」

四、經查訴願人與案外人○○○等共 19 人分別共有○○○號土地，於 101 年 12 月 12 日經臺灣彰化地方法院以 101 年重訴字第 42 號判決分割，並於 102 年 1 月 30 日確定在案，依前揭判決書附圖即彰化縣田中地政事務所 101 年 9 月 6 日複丈成果圖所示，○○○號土地分割為同段 238 地號至 238-17 地號等 18 筆土地，訴願人分割後取得之土地為○○○號。案外人○○○依土地稅法第 49 條第 1 項規定單獨申報土地移轉現值，經彰化縣田中地政事務所地價改算，分割後○○○號至 238-15 地號等 16 筆土地 101 年 1 月公告現值均為每平方公尺 1,800 元，238-16 地號土地為 2,081 元，238-17 地號土地為 2,500 元，員林分局於計算各該持分共有人分割前後之土地價值及其價值增減之差額後，計有訴願人及案外人○○○等 2 人分割後取得之土地現值增加，訴願人分割後取得之土地總現值為 399 萬 7,850 元，較分割前之現值 307 萬 9,973 元，增加土地價值為 91 萬 7,877 元，此有臺灣彰化地方法院 101 年重訴字第 42 號判決書、彰化縣田中地政事務所地價稅改算表、員林分局無償土地共有分割明細表附卷可稽，而前揭判決書對於分割後所產生之價值增減變動，並未令當事人須以金錢互為補償，故訴願人分割後取得土地價值增加部分屬無償取得，依上揭土地稅法第 5 條第 1 項、大法官釋字第 173 號解釋及財政部 71 年 3 月 18 日函釋規定，分割後其價值增加無金錢補償者，應向取得土地價值增加者，就其增加價值部分課徵土地增值稅，員林分局遂以訴願人為納稅義務人，依土地稅法第 30 條第 1 項第 4 款規定，以案外人○○○向法院起訴日當期之公告土地現值為準，核課訴願人應

納土地增值稅為 20 萬 9,718 元，於法並無不合。

- 五、復按「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。」、「農業用地移轉，其屬無須申報土地移轉現值者，主管稽徵機關應通知權利人及義務人，其屬權利人單獨申報土地移轉現值者，應通知義務人，如合於前條第一項規定不課徵土地增值稅之要件者，權利人或義務人應於收到通知之次日起三十日內提出申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。」、「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。」、「依本法第三十九條之二第一項申請不課徵土地增值稅者，應檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件，送主管稽徵機關辦理。」、「本條例用辭定義如下：一一、耕地：指依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區及森林區之農牧用地。」分別為土地稅法第 39 條之 2 第 1 項、第 39 條之 3 第 2 項、土地稅法施行細則第 57 條第 1 款、第 58 條第 1 項及農業發展條例第 3 條第 11 款定有明文。
- 六、再按「有關共有農業用地分割後，差額價值在一平方公尺以上，共有人依土地稅法第三十九條之二第一項規定，申請不課徵土地增值稅時，應就分割後共有人取得價值減少之該筆耕地申請核發農業用地作農業使用證明書，憑以審核。」、「…最高法院 51 年台上字第 2641 號判例要旨：『共有物之分割，經分割形成判決確定者，即生共有關係終止及各自取得分得部分所有權之效力。』即經法院判決分割之共有農地，於判決『確定日』認屬土地所有權移轉時，該土地有無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定之適用，依本部 91 年 8 月 21 日台財稅第 0910455239 號函規定，宜以判決『確定日』是否作農業使用為審查標準。」分別為財政部 91 年 1 月 31 日台財稅字第 0910450809 號函、101 年 3 月 19 日台財稅字第

10104503830 號函所核釋。

- 七、次查分割前○○○號土地之使用分區為一般農業區、使用地類別為農牧用地，為農業發展條例第3條第11款之耕地，屬土地稅法第39條之2第1項所稱之農業用地，得依該條項規定申請不課徵土地增值稅，惟本案屬共有農地分割後差額價值在一平方公尺以上，而申請不課徵土地增值稅之情形，依土地稅法施行細則第58條第1項規定及上揭財政部函釋，訴願人應檢附分割後共有人取得價值減少之該筆耕地於判決確定日有作農業使用之證明書，始符合不課徵土地增值稅之要件。再查臺灣彰化地方法院101年度重訴字第42號判決並無敘明分割前○○○號土地之共有人間有協議分管情形，且訴願人亦向原處分機關表示並未與其他共有人協議分管，此有卷附102年10月23日原處分機關與訴願人公務電話紀錄可查。又數人按其應有部分，對於一物有所有權者，為分別共有；分別共有之應有部分係抽象者，應有部分非侷限於共有物之特定部分，而係抽象存在於共有物之任何微小部分上（謝在全，民法物權論上冊）。是以，所謂「分割後其他共有人價值減少之部分」，於共有物無協議分管之情形，應及於共有物全部，故本案訴願人欲申請不課徵土地增值稅，應檢附之農業用地作農業使用證明書，係指分割前○○○號土地於102年1月30日判決確定時有作農業使用之證明書。員林分局於102年9月13日通知訴願人，如符合農地移轉不課徵土地增值稅等要件，應於文到30日內檢附相關證明文件提出申請，逾期將不予受理，並經合法送達訴願人在案，此有員林分局102年9月13日彰稅員分三字第1020280169號函及102年9月14日送達證書附卷可憑，惟訴願人迄今仍未檢附證明文件提出申請，故員林分局核課訴願人應納土地增值稅為20萬9,718元之處分及原處分機關之復查決定並無違誤，應予維持。

- 八、再查，員林分局為審慎計，於 102 年 9 月 18 日分別函請本縣社頭鄉公所查明訴願人是否有申請分割前○○○號土地農業用地作農業使用證明書，並向臺灣彰化地方法院調閱相關之現況圖、現場照片、位置圖等資料，據本縣社頭鄉公所函復略以：「○○○先生於 102 年 8 月 5 日向本所申請所有坐落社頭鄉○○○號土地農業用地作農業使用證明書，經本所 102 年 8 月 15 日辦理現場會勘，該筆土地○○○先生分管區域種植芭樂樹苗，有填築土石、營建廢棄物，及與毗鄰土地界址不明，經本所社農鄉字第 1020012046 號函通知限期內補正及改善，…本所於 102 年 9 月 24 日社鄉農字第 1020013738 號函駁回所請。」又依臺灣彰化地方法院檢送之現場照片及田中地政事務所 101 年 6 月 1 日土地複丈成果圖所示，分割前○○○號土地上除有果園外，尚有磚造平房、鐵架造平房，此有彰化縣社頭鄉公所 102 年 9 月 24 日社鄉農字第 1020013707 號函及臺灣彰化地方法院 102 年 9 月 27 日彰院恭民樂 101 年度重訴字第 42 號函附現場照片及現場複丈成果圖在卷可證，顯見分割前○○○號土地於 102 年 1 月 30 日判決確定時並非整筆土地均作為農業使用，自不符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅之規定，訴願人主張其所有○○○號土地為果園、自前至今皆為農地農用等語，顯係對法令規定之誤解，其所述為無理由。至訴願人其餘主張，因不影響本件訴願決定之結果，不再一一論述，併予敘明。
- 九、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 蕭文生
委員 林宇光
委員 張奕群
委員 常照倫
委員 葉玲秀
委員 白文謙
委員 楊瑞美
委員 簡金晃

中 華 民 國 103 年 4 月 9 日

縣 長 卓 伯 源

依據101年9月6日修正施行之行政訴訟法第229條規定：「適用簡易訴訟程序之事件，以地方法院行政訴訟庭為第一審管轄法院。下列各款行政訴訟事件，除本法別有規定外，適用本章所定之簡易程序：一、關於稅捐課徵事件涉訟，所核課之稅額在新臺幣四十萬元以下者。二、因不服行政機關所為新臺幣四十萬元以下罰鍰處分而涉訟者。三、其他關於公法上財產關係之訴訟，其標的之金額或價額在新臺幣四十萬元以下者。四、因不服行政機關所為告誡、警告、記點、記次或其他相類之輕微處分而涉訟者。五、依法律之規定應適用簡易訴訟程序者。前項所定數額，司法院得因情勢需要，以命令減為新臺幣二十萬元或增至新臺幣六十萬元。」，本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起2個月內向臺灣彰化地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。

(臺灣彰化地方法院地址：彰化縣員林鎮中山路二段 240 號)