

最 高 行 政 法 院 裁 定

114年度上字第14號

上 訴 人 黃永興
黃鈺滄

共 同

訴訟代理人 林志嵩 律師

被 上 訴 人 宜蘭縣政府財政稅務局

代 表 人 劉富美

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國113年11月14日臺北高等行政法院113年度訴字第600號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人代表人由盧天龍變更為劉富美，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋或憲法法庭裁判，則為揭

01 示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所
02 列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條
03 項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即
04 難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其
05 上訴自難認為合法。

06 三、上訴人於民國112年7月31日訂定買賣契約，並於112年8月2
07 日向被上訴人所屬羅東分局申報買賣移轉所共有宜蘭縣○○
08 鄉○○○段000地號土地（重測前為○○段000地號、面積則
09 為1910.63平方公尺、上訴人應有部分各2分之1，下稱系爭
10 土地）與訴外人平鼎股份有限公司（下稱平鼎公司）；同時
11 申請依土地稅法第39條之2第4項規定，以89年1月28日土地
12 稅法修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總
13 數額，課徵土地增值稅。經被上訴人審查後認系爭土地於89
14 年1月28日係屬原「擬定○○（○○地區）都市計畫案」之
15 「公園用地」，非屬土地稅法第10條第1項及同法施行細則
16 第57條所定農業用地之適用範圍，因而否准上訴人申請，並
17 以66年10月每平方公尺新臺幣（下同）45元為系爭土地原地
18 價，計算其漲價總數額，按漲價倍數適用之稅率、持有年限
19 減徵等規定，於112年8月9日核定上訴人土地增值稅應納稅
20 額各為6,966,528元（下稱原處分）。上訴人不服，循序提
21 起行政訴訟，聲明：訴願決定、復查決定、原處分均撤銷。
22 案經臺北高等行政法院（下稱原審）113年度訴字第600號判
23 決（下稱原判決）駁回後，上訴人遂提起本件上訴，聲明：
24 1. 原判決廢棄。2. 訴願決定、原處分均撤銷；或發回原審。

25 四、上訴意旨略以：原判決以上訴人從未之請求（就系爭土地按
26 98年的現值據以計算下次移轉所有權漲價總數額之基準）作
27 為駁回依據，僅此即無維持之餘地。又參照土地稅法第22條
28 規定，作農業使用之農業用地始得課徵田賦。系爭土地在上
29 訴人持有期間仍課徵田賦，且於移轉時仍供作農業使用，故
30 系爭土地為作農業使用之農業用地，有土地稅法第39條之2
31 第4項之適用。原判決執財政部90年5月4日台財稅字第09004

52810號令（下稱90年令）、89年11月8日台財稅字第0890457297號函（下稱89年函）、91年12月10日台財稅字第0910457622號函（下稱91年函），認需兼具「編定為農業用地」及「作農業使用」二要件，始有土地稅法第39條之2第4項規定之適用，顯然將同一法條（土地稅法第39條之2）不同項次（第1項與第4項）同一文義「作農業使用之農業用地」之規定，予以分割適用，危害法律安定性，且與體系解釋原則相悖。況財政部函釋僅於「申請之案件」發生效力，法院或訴願機關並不受其拘束。再者，系爭土地縱於89年1月28日屬原「擬定○○（○○地區）都市計畫案」之「公園用地」，惟變更為「公園用地」並無法使系爭土地在市場交易價格上享有漲價之利益，基於租稅公平原則，系爭土地應認為屬土地稅法第39條之2第4項所稱之農業用地等語。

五、惟查，原判決已論明：（一）系爭土地於98年10月23日申報由前所有權人黃春長贈與移轉與上訴人時，已申請依土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅，並經被上訴人核准在案，是以，上訴人不得以98年現值計算下次（112年）移轉所有權漲價總數額之基準。（二）參照89年1月28日修正施行之土地稅法第39條之2之立法理由，以及修正後規定「以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價」之文義可知，土地稅法89年修正施行後第1次移轉而應課徵土地增值稅者，亦或申請不課徵土地增值稅時，欲依該修正後規定享受租稅優惠者，關於是否符合「農業用地作農業使用」適用要件之判斷，應以該法修正施行日即89年1月28日為基準時點。上訴人於112年8月2日向被上訴人申報出售移轉系爭土地予平鼎公司，並申請依土地稅法第39條之2第4項規定，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，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。惟系爭土地於89年1月28日當時係屬原「擬定○○（○○地區）都市計畫案」之「公園用地」，非屬土地稅法第10條第1項（同農業發展條例第3條第10款）及土地稅法施行細則第57條所定都市土地農業

01 區、保護區等農業用地之適用範圍，且依財政部89年函、90
02 年令及91年函可知，土地稅法第39條之2第1項規定之適用，
03 係農業發展條例第38條之1之特別規定，其要件與法律效果
04 均與土地稅法第39條之2第4項之規定適用無涉。(三)土地移轉
05 適用土地稅法第39條之2第4項調整原地價規定之適用，係以
06 土地稅法89年1月28日修正施行時，該土地符合「農業用
07 地」並作「農業使用」為要件，與系爭土地課徵田賦、或土
08 地移轉申請不課徵土地增值稅，其要件與法效均不同而分屬
09 二事，亦與土地之市場交易價格，有無漲價可能享有土地漲
10 價利益無涉。倘將89年1月28日土地稅法修正施行當時已非
11 「農業用地」之系爭土地，調整原地價至89年當期公告土地
12 現值，則本件申報移轉系爭土地所獲得土地漲價利益即有部
13 分歸私之情形。(四)本件系爭土地非屬土地稅法89年1月28日
14 修正施行時土地稅法施行細則第57條所定都市土地農業區、
15 保護區有關「農業用地」事證明確，不符合土地稅法第39條
16 之2第4項之規定，自不得主張適用該規定，以計算漲價數額
17 課徵土地增值稅，因之以原判決駁回上訴人在原審之訴等
18 語。上訴意旨雖以原判決違背法令為由，惟核其上訴理由，
19 無非係重述其在原審提出而為原審所不採之主張，或重申其
20 一己之法律見解，泛言論斷違法，而非具體表明合於不適用
21 法規、適用法規不當、或行政訴訟法第243條第2項所列各款
22 之情形，難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依
23 首開規定及說明，應認其上訴為不合法，應予駁回。

24 六、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項
25 前段、第104條、民事訴訟法第95條第1項、第78條、第85條
26 第1項前段，裁定如主文。

27 中 華 民 國 114 年 11 月 27 日

28 最高行政法院第四庭

29 審判長法官 王 碧 芳

30 法官 鍾 啟 煒

31 法官 陳 文 燦

01

法官 羅 月 君

02

法官 王 俊 雄

03

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

04

中 華 民 國 114 年 11 月 27 日

05

書記官 張 玉 純