

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭

113年度訴字第600號

113年10月24日辯論終結

原告 黃永興

黃鈺淔

共同

訴訟代理人 林志嵩 律師

被告 宜蘭縣政府財政稅務局

代表人 盧天龍（局長）

訴訟代理人 鄭博元

林亭妘

蘇才晃

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服宜蘭縣政府中華民國113年4月19日府訴字第1130014299號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告於民國112年7月31日訂定買賣契約，並於112年8月2日向被告所屬羅東分局申報買賣移轉所共有宜蘭縣冬山鄉義成五段130地號土地（重測前為義成段254地號、面積則為1910.63平方公尺、原告應有部分各2分之1，下稱系爭土地）與訴外人平鼎股份有限公司（下稱平鼎公司）；同時申請依土地稅法第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。經被告審查後認系爭土地於89年1月28日係屬

01 原「擬定冬山（順安地區）都市計畫案」之「公園用地」，
02 非屬土地稅法第10條第1項及同法施行細則第57條所定農業
03 用地之適用範圍，便否准原告之申請，並以66年10月每平方
04 公尺新臺幣（下同）45元為系爭土地原地價，計算其漲價總
05 數額，按漲價倍數適用之稅率、持有年限減徵等規定，於11
06 2年8月9日核定原告土地增值稅應納稅額各為696萬6,528元
07 （下稱原處分）。原告不服，申請復查，經被告112年12月7
08 日宜財稅法字第1120022269號復查決定書（下稱復查決定）
09 駁回。原告不服，提起訴願，經宜蘭縣政府113年4月19日府
10 訴字第1130014299號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，原告仍
11 不服，提起本件行政訴訟。

12 二、本件原告主張：

13 （一）系爭土地在移轉時仍供作農業使用，有土地稅法第39條之2
14 第4項之適用：

15 系爭土地於112年7月31日立契出售予平鼎公司時，仍供農業
16 使用，復參照土地稅法第22條規定，作農業使用之農業用
17 地，始得課徵田賦，而系爭土地於原告持有期間，亦仍按田
18 賦課徵，顯見系爭土地為農業用地。又系爭土地既為「作農
19 業使用」之農業用地，依土地稅法第39條之2第4項規定，應
20 以89年土地稅法修正施行日當期之公告土地現值為原地價，
21 計算漲價總數額，課徵土地增值稅，實屬有據。

22 （二）原處分、復查決定、訴願決定徒以系爭土地於移轉時，編定
23 為「公園用地」，即依前次移轉時（66年）當期的公告地
24 價，計算其漲價總數額，據以核定增值稅，即有違誤：

25 1.土地稅法第39條之2第4項之立法目的，旨在「落實農地農
26 用」之農業政策：

27 （1）立法院89年1月26日修正公布之土地稅法第39條之2第4
28 項規定，從上開修正立法理由，可知在適用土地稅法第
29 39條之2第4項時，應審核是否「放寬農地農有落實農地
30 農用」之農業政策，而減輕農業用地作農業使用期間移
31 轉時土地增值稅之負擔。系爭土地始終作為農業使用，

01 揆諸立法理由，自應有土地稅法第39條之2第4項之適
02 用。

03 (2)在計算增值稅漲價總數額時，能否依土地稅法第39條之
04 2第4項規定，以89年的公告現值為原地價？自應以土地
05 是否仍繼續供農業使用作為適用基準。訴願決定固確認
06 系爭土地仍供農業使用，但卻以系爭土地使用分區為
07 「公園用地」，而拒絕適用上開規定，自有斟酌餘地。

08 2.系爭土地確有供農業使用，應符合土地稅法第39條之2第4
09 項規定之要件，被告應以89年1月28日當期之公告土地現
10 值為原地價，計算漲價總數額，據以課徵土地增值稅。

11 (三)財政部函釋僅於「申請之案件」發生效力，於行政救濟程序
12 中，法院或訴願機關不受財政部函釋之拘束：

13 財政部函釋僅為經法律授權之行政命令，訴願機關或法院仍
14 應依法據以審酌，財政部函釋內容是否具適法性、合憲性，
15 並應審核有無違反授權明確原則、比例原則或其他原則？於
16 行政救濟程序，受訴機關或法院適用法令，認定事實不受財
17 政部函釋之拘束。故稅捐稽徵法第1條之1所謂「財政部依本
18 法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效
19 力」，應僅適用於申請程序，而不及行政救濟程序，實至灼
20 然。

21 (四)土地稅法施行細則第57條規定，乃針對土地稅法第39條之2
22 第1項不課徵土地增值稅土地而言，與本件是依土地稅法第3
23 9條之2第4項而為請求，二者迥然有別，能否一體適用？已
24 非無疑。又財政部90年5月4日台財稅字第0900452810號令
25 (下稱財政部90年令)、財政部89年11月8日台財稅第0890457
26 297號函(下稱財政部89年函)、財政部91年12月10日台財稅
27 字第0910457622號函(下稱財政部91年函)，限縮土地稅法第
28 39條之2第4項規定的「農業用地」僅限於「編定」為農地
29 (而非實際作為農業使用的土地)，有違農業發展條例第38
30 條之1之規定，於法自有未合。

01 (五)系爭土地縱經改變編定為「公園用地」，土地價格亦無上漲
02 之可能：

03 系爭土地在89年間係變更為「公園用地」，因將來有被徵收
04 之可能，故土地稅法第39條第1項才會規定「免徵其土地增
05 值稅」。又系爭土地既在89年間編定為公園用地（公共設施
06 保留地），已無因編定變更而使土地價格漲價之事實；兼以
07 系爭土地始終作為農用，應以土地稅法第39條之2第4項核課
08 土地增值稅，始為適法。

09 (六)綜上所述，聲明求為判決：

10 1.訴願決定、復查決定、原處分均撤銷。

11 2.訴訟費用由被告負擔。

12 三、本件被告答辯：

13 (一)原告於112年8月2日向被告申報出售移轉系爭土地予平鼎公
14 司，土地宗地面積1,910.63平方公尺，權利範圍各2分之1，
15 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
16 稅法修正公布施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲
17 價總數額，課徵土地增值稅。惟因系爭土地於89年1月28日
18 當時係屬原「擬定冬山(順安地區)都市計畫案」之「公園用
19 地」，目前土地使用分區則為「住宅區」，尚非屬土地稅法
20 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
21 細則第57條所定都市土地農業區、保護區等農業用地之適用
22 範圍，被告以原告為土地增值稅之納稅義務人，按系爭土地
23 申報移轉現值、前次移轉現值(66年10月每平方公尺45元)、
24 漲價總數額、適用稅率、持有年限等資料，核定原告2人土
25 地增值稅稅額均為696萬6,528元，揆諸上揭土地稅法、土地
26 稅法施行細則、稅捐稽徵法及財政部釋令等相關規定，於法
27 有據。

28 (二)本件因系爭土地於89年1月28日當時係屬都市計畫主管機關
29 公告之「冬山(順安地區)都市計畫案」之「公園用地」，未
30 符土地稅法第10條第1項(同農業發展條例第3條第10款)、土
31 地稅法施行細則第57條有關農業用地規定，且依財政部本於

01 稅法主管機關職權作成之財政部89年函、財政部90年令、財
02 政部91年函可知，土地稅法第39條之2第1項規定之適用，係
03 農業發展條例第38條之1之特別規定，其要件與法律效果均
04 與土地稅法第39條之2第4項之規定適用無涉。又依原告所檢
05 附之「農業發展條例第38條之1土地作農業使用證明書」，
06 可知系爭土地目前使用分區為「住宅區」，因細部計畫迄今
07 尚未完成，致無法依變更後之用地使用，雖目前尚符土地稅
08 法第22條第1項但書徵收田賦之規定(目前田賦停徵)，惟土
09 地移轉適用土地稅法第39條之2第4項調整原地價規定之適
10 用，係以土地稅法89年1月28日修正施行時，該土地符合
11 「農業用地」並作「農業使用」為要件，與系爭土地課徵田
12 賦、或土地移轉申請不課徵土地增值稅，其要件與法效均不
13 同，實分屬不同二事，亦與土地之市場交易價格，有無上漲
14 價可能享有土地漲價利益無涉。是以，本件被告依上開土地
15 稅法、土地稅法施行細則及財政部釋令等規定，否准原告調
16 整前次移轉現值為89年1月28日當期之公告土地現值之申
17 請，符合土地稅法第39條之2修正意旨及租稅法定主義，並
18 落實平均地權條例「漲價歸公」之政策。

19 (三)稅捐稽徵法第1條之1規定，係關於財政部發布之解釋函令對
20 據以申請、是否核課確定、修正前後等有關案件，應如何適
21 用之規定；原告片面引用部分規定而據以主張財政部函釋僅
22 於「申請之案件」發生效力，於救濟程序中，法院、訴願機
23 關甚至受訴機關均不受其拘束等語，顯係曲解法令，不合法
24 理，自無可採。

25 (四)系爭土地於89年1月28日當時係屬原「擬定冬山(順安地區)
26 都市計畫案」之「公園用地」(目前土地使用分區為住宅
27 區)，且98年10月23日曾向被告申報移轉，未課徵土地增值
28 稅，被告並已於同年月27日註記管制：「否准農地墊高在
29 案」。是本件非屬土地稅法89年1月28日修正生效時土地稅
30 法施行細則第57條所定都市土地農業區、保護區有關「農業

01 用地」事證明確，不符合土地稅法第39條之2第4項之規定，
02 自不得主張適用該規定，以計算漲價數額課徵土地增值稅。

03 (五)綜上所述，聲明求為判決：

04 1.原告之訴駁回。

05 2.訴訟費用由原告負擔。

06 四、本院之判斷：

07 (一)本件應適用之法令及相關法律見解：

08 1、土地稅法第5條第1、2款及第2項規定：「(第1項)土地
09 增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原
10 所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。
11 ……(第2項)前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府
12 照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及
13 贈與等方式之移轉。」第10條第1項規定：「本法所稱農
14 業用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內
15 土地，依法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜
16 牧及保育使用者。二、供與農業經營不可分離之農舍、畜
17 禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其
18 他農用之土地。三、農民團體與合作農場所有直接供農業
19 使用之倉庫、冷凍(藏)庫、農機中心、蠶種製造(繁
20 殖)場、集貨場、檢驗場等用地。」第28條前段規定：
21 「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地
22 漲價總數額徵收土地增值稅。……」第30條第1項第1款規
23 定：「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審
24 核標準，依下列規定：一、申報人於訂定契約之日起30日
25 內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。」第31條
26 第1項第1款、第2項前段規定：「(第1項)土地漲價總數
27 額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定
28 之申報移轉現值中減除下列各款後之餘額，為漲價總數
29 額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地
30 價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。
31 ……(第2項)前項第1款所稱之原規定地價，依平均地權

條例之規定；所稱前次移轉時核計土地增值稅之現值，於因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公告現值。……」第33條第1項規定：「土地增值稅之稅率，依下列規定：一、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額未達百分之100者，就其漲價總數額徵收增值稅百分之20。二、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之100以上未達百分之200者，除按前款規定辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之30。三、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之200以上者，除按前2款規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之40。」第39條之2第1項、第4項規定：「（第1項）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。……（第4項）作農業使用之農業用地，於本法中華民國89年1月6日修正施行（註：施行日期為同年月28日）後第一次移轉，或依第1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。」第49條第1項規定：「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30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7日內，核定應納土地增值稅額，並填發稅單，送達納稅義務人。但申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之案件，其期間得延長為20日。」

- 2、土地稅法施行細則第50條規定：「依本法第31條規定計算土地漲價總數額時，其計算公式如附件四。」附件四：土地漲價總數額＝申報土地移轉現值－原規定地價或前次移轉時所申報之土地移轉現值×（臺灣地區消費者物價總指

數÷100)－(改良土地費用＋工程受益費＋土地重劃負擔
總費用＋因土地使用變更而無償捐贈作為公共設施用地其
捐贈土地之公告現值總額)、第57條規定：「本法第39條
之2第1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3條第11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3款規定之土地。」
第58條第1項規定：「依本法第39條之2第1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。」

- 3、農業發展條例第3條第1項第10款、第11款及第12款規定：
「本條例用辭定義如下：……十、農業用地：指非都市土
地或都市土地農業區、保護區範圍內，依法供下列使用之
土地：(一)供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。
(二)供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設
備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土
地。(三)農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉
庫、冷凍(藏)庫、農機中心、蠶種製造(繁殖)場、集
貨場、檢驗場等用地。十一、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。十二、農業使用：指農業用地依法實際供農作、
森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍等
使用者。但依規定辦理休耕、休養、停養或有不可抗力等
事由，而未實際供農作、森林、養殖、畜牧等使用者，視

為作農業使用。」第37條第1項規定：「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。」第38條之1規定：「農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第37條第1項、第38條第1項或第2項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦：一、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者。二、已發布細部計畫地區，都市計畫書規定應實施市地重劃或區段徵收，於公告實施市地重劃或區段徵收計畫前，未依變更後之計畫用途申請建築使用者。本條例中華民國72年8月3日修正生效前已變更為非農業用地，經直轄市、縣（市）政府視都市計畫實施進度及地區發展趨勢等情況同意者，得依前項規定申請不課徵土地增值稅。」第39條第1項規定：「依前2條規定申請不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅、田賦者，應檢具農業用地作農業使用證明書，向該管稅捐稽徵機關辦理。」農業發展條例施行細則第14條之1規定：「農業用地經依法律變更為非農業用地，經該法律主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業用地作農業使用證明書者，得適用本條例第37條第1項、第38條第1項或第2項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦：一、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者。二、已發布細部計畫地區，都市計畫書規定應實施市地重劃或區段徵收，於公告實施市地重劃或區段徵收計畫前，未依變更後之計畫用途申請建築使用者。」

- 4、財政部89年函：「土地稅法第39條之2(平均地權條例第45條)第4項所定原地價之認定及相關冊籍之註記，…依下列規定辦理：…（二）土地稅法89年1月28修正公布生效

後第1次移轉，或經核准不課徵土地增值稅後再移轉之土地，依法應課徵土地增值稅時，由當事人於土地移轉現值申報書註明：『本筆土地於89年1月28日土地稅法修正公布生效時，為作農業使用之農業用地，請依修正生效當期公告土地現值為原地價課徵土地增值稅。』並檢附該移轉土地為農業用地之相關證明文件憑核（得證明該土地為農業用地之證明文件如：土地登記簿謄本，土地登記簿謄本如無法證明土地使用分區者，應檢附都市計畫使用分區證明文件或都市計畫外證明文件，申請土地如位於國家公園區內，應另檢附國家公園管理處出具之符合農業發展條例施行細則第2條第1項之證明文件等）。（三）經查證認定移轉土地確屬農業用地，且無下列事證，證明其於89年1月28日未作農業使用者，應准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：

1. 依相關主管機關通報（如建築執照等）或稽徵機關稅籍資料（如田賦改課地價稅等），查得該土地於89年1月28日已未作農業使用者。
2. 其他具體事證足以證明移轉土地，於89年1月28日未作農業使用者。」

財政部90年令：「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。」

財政部91年函：「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。說明：三、本部90年5月4日台財稅字第0900452810號令業已就土地稅法第39條之2第四項所定農業用地，應以土地稅法89年1月28日修正公布生效時，該土地符合本法施行細則第57條第1項所定之農業用地為適用範圍。至於有關『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，經上開法律主管機關認定仍應依原來農業用地使用分區別或用地別管制使用者，得適用本法第39條之2第1項規定，不課徵土地增值稅。』係同法施行細則第57條第2項(編者註：現為農業發展條例第38條之1)之特別規定，其與土地稅法第39條之2第4項規定之適用無涉。故上述令釋，併予闡明『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。』」

- 5、土地稅法第39條之2第4項所謂「作農業使用之農業用地」，必須同時符合「農業用地」及「依法作農業使用」的要件，始得享有其所規定的租稅優惠；又關於是否符合「作農業使用」適用要件之判斷，自應以土地稅法第39條之2第4項規定修正施行日即89年1月28日為基準時點，而與土地於嗣後移轉時之情形無涉（最高行政法院109年度判字第223號及109年度判字第526號判決參照）。另89年1月修正之土地稅法第39條之2第1項、第4項之規定，係為配合「放寬農地農有，落實農地農用」之農業政策，故對於作農業使用之農業用地，給予不課徵土地增值稅之租稅優惠；並於其符合89年1月28日時「農業用地作農業使用」之要件，得准許墊高該農業用地之原地價。是以89年1月修正之土地稅法第39條之2第1項及第4項規定所得享受之各項租稅優惠，應均以「作農業使用之農業用地」為適用要件（最高行政法院106年度判字第86號判決參照）。

01 (二) 本院經核原處分並無違誤，茲分述如下：

02 1、經查，系爭土地於98年10月23日申報由前所有權人黃春
03 長贈與移轉與原告時，曾檢具宜蘭縣冬山鄉公所98年2月
04 25日鄉建字第83號都市計畫土地使用分區（或公共設施
05 用地）證明書及98年10月20日冬鄉農字第0980018756號
06 農業用地作農業使用證明書，以系爭土地屬依法應完成
07 之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用
08 前仍繼續作農業使用，依土地稅法第39條之2第1項規定
09 申請不課徵土地增值稅，並經被告核准在案，此有被告
10 核發98年10月23日之土地增值稅不課徵證明書、98年10
11 月23日土地增值稅申報書、98年10月22日系爭土地贈與
12 契約書、98年10月2日系爭土地登記謄本、土地增值稅系
13 統查詢資料、宜蘭縣冬山鄉公所98年2月25日鄉建字第83
14 號都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書及9
15 8年10月20日冬鄉農字第0980018756號農業用地作農業使
16 用證明書附卷可參（見訴願卷第89頁、訴願卷第131頁至
17 第146頁、訴願卷第90頁至第91頁）。是以，原告既於98
18 年間申准不課徵土地增值稅，該次移轉既因未核課土地
19 增值稅，98年現值自不得據以計算下次移轉所有權漲價
20 總數額之基準，合先敘明。

21 2、次查，原告於112年8月2日向被告申報出售移轉所共有系
22 爭土地予訴外人平鼎公司，土地宗地面積1,910.63平方
23 公尺，權利範圍各2分之1，並檢附宜蘭縣冬山鄉公所112
24 年4月26日冬鄉建字第1120426001號都市計畫土地使用分
25 區證明書、宜蘭縣冬山鄉公所112年7月4日冬鄉建字第11
26 20014462號函、宜蘭縣政府112年7月27日府農務字第112
27 0107961號農業發展條例第38條之1土地作農業使用證明
28 書等為證（見原處分卷第19頁至第21頁），申請依土地
29 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
30 公布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，此有土地增值稅（土地現值）申報書附卷可參（見原處分卷第22頁）。

3、又查，被告以系爭土地於89年1月28日當時係屬原「擬定冬山（順安地區）都市計畫案」之「公園用地」，此有宜蘭縣冬山鄉公所112年7月4日冬鄉建字第1120014462號函附卷可參（見原處分卷第20頁），惟目前土地使用分區則為「住宅區」，此有宜蘭縣冬山鄉公所112年4月26日冬鄉建字第1120426001號都市計畫土地使用分區證明書附卷可參（見原處分卷第19頁），尚非屬土地稅法第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區、保護區等農業用地之適用範圍，故認定本件無土地稅法第39條之2第4項規定之適用，且前次移轉不課徵土地增值稅，應以66年10月公告土地現值每平方公尺45元為前次移轉現值（即原地價）。

4、從而，被告以原告為土地增值稅之納稅義務人，按系爭土地申報移轉現值、前次移轉現值（66年10月每平方公尺45元），依土地稅法第31條第1項第1款之規定，計算漲價總數額，並依同法第33條第1項規定之稅率課徵土地增值稅，核定原告2人土地增值稅應納稅額各為696萬6,528元，此有原處分附卷可參（見原處分卷第23頁），揆諸前揭規定及說明，並無違誤。

5、是原告主張：原處分、復查決定、訴願決定徒以系爭土地於移轉時，編定為「公園用地」，即依前次移轉時（66年）當期的公告地價，計算其漲價總數額，據以核定增值稅，即有違誤云云，不足採信。

（三）原告又主張：系爭土地始終作為農業使用；又系爭土地於原告持有期間仍按田賦課徵，顯見其仍為農業用地，故系爭土地在移轉時自應有土地稅法第39條之2第4項規定之適用；另系爭土地縱經改變編定為「公園用地」，土地價格亦無上漲之可能云云。惟查，

- 01 1、按89年修正前土地稅法第39條之2第1項係規定農地移轉
02 「免徵」土地增值稅；而修正後係規定農地移轉得申請
03 「不課徵」土地增值稅，兩者稅捐負擔結果不同。「免
04 徵」與「不課徵」係屬不同概念，前者係指免除土地所
05 有權移轉人持有期間之土地增值稅負擔；而後者則就已
06 發生之土地增值稅不予核算，暫時不予課徵，俟將來具
07 足課徵要件時，再一併計算稽徵，具有累進稅之性質。
08 亦即不課徵土地增值稅係該次稅負核定之遞延，將之寄
09 存於後手，並非免除其土地增值稅。是土地移轉不課徵
10 土地增值稅時，因尚未核定該次移轉漲價總數額之稅
11 負，故原地價仍維持不變；至於免徵土地增值稅之情
12 形，則已重新核計其移轉現值。是以土地如不具免徵土
13 地增值稅之情形，其移轉所有權時若不課徵土地增值稅
14 者，該稅額並未反映於交易價格上，其漲價利益即歸由
15 受移轉人所享受，且因該次交易現值未計入因漲價應課
16 徵之土地增值稅，其移轉現值自不得作為下次移轉土地
17 所有權計算漲價總數額之被減除額（最高行政法院108年
18 度裁字第1125號裁定參照）。
- 19 2、89年1月28日修正施行之土地稅法第39條之2規定之修法
20 理由，係為配合「放寬農地農有，落實農地農用」之農
21 業政策，考量農地開放自由買賣後，其流通性與一般土
22 地已無差異，所有權移轉所獲土地漲價利益，已無「免
23 徵」土地增值稅之必要，故對於作農業使用之農業用
24 地，依土地稅法第39條之2第1項規定給予得申請不課徵
25 土地增值稅之租稅優惠，並為免取巧者於該法修正施行
26 前申報移轉，規避修法後移轉時應納之土地增值稅，爰
27 就其計徵土地增值稅之原地價，依前揭土地稅法第39條
28 之2第4項規定一律以該修正施行日當期之公告土地現值
29 為準。參照上開立法理由及修正後規定「以該修正施行
30 日當期之公告土地現值為原地價」之文義，可知於土地
31 稅法89年修正施行後第1次移轉而應課徵土地增值稅者，

01 亦或申請不課徵土地增值稅時，欲依該項修正後規定享
02 受租稅優惠者，關於是否符合「農業用地作農業使用」
03 適用要件之判斷，均應以該法修正施行日即89年1月28日
04 為基準時點。

05 3、經查，系爭土地於89年1月28日當時係屬都市計畫主管機
06 關公告之「冬山（順安地區）都市計畫案」之「公園用
07 地」，未符土地稅法第10條第1項（同農業發展條例第3
08 條第10款）、土地稅法施行細則第57條所定都市土地農
09 業區、保護區等農業用地之適用範圍，業如前述，且依
10 財政部上開89年函、90年令及91年函可知，土地稅法第3
11 9條之2第1項規定之適用，係農業發展條例第38條之1之
12 特別規定，其要件與法律效果均與土地稅法第39條之2第
13 4項之規定適用無涉。又依原告所檢附之「農業發展條例
14 第38條之1土地作農業使用證明書」（見原處分卷第21
15 頁），可知系爭土地目前使用分區為「住宅區」，因細
16 部計畫迄今尚未完成，致無法依變更後之土地使用，雖
17 目前尚符土地稅法第22條第1項但書徵收田賦之規定（目
18 前田賦停徵），惟土地移轉適用土地稅法第39條之2第4
19 項調整原地價規定之適用，係以土地稅法89年1月28日修
20 正施行時，該土地符合「農業用地」並作「農業使用」
21 為要件，與系爭土地課徵田賦、或土地移轉申請不課徵
22 土地增值稅，其要件與法效均不同，實分屬不同二事，
23 亦與土地之市場交易價格，有無上漲價可能享有土地漲
24 價利益無涉。

25 4、是以，本件被告依上開土地稅法、土地稅法施行細則及
26 財政部釋令等規定，否准原告調整前次移轉現值為89年1
27 月28日當期之公告土地現值之申請，符合土地稅法第39
28 條之2修正意旨及租稅法定主義，並落實平均地權條例
29 「漲價歸公」之政策。易言之，倘將89年1月28日土地稅
30 法修正生效當時已非「農業用地」之系爭土地，調整原

01 地價至89年當期公告土地現值，則本件申報移轉系爭土
02 地所獲得土地漲價利益即有部分歸私之情形。

03 5、綜上，足見原告此部分之主張，不足採信。

04 (四) 原告再主張：依稅捐稽徵法第1條之1第1項前段規定，財
05 政部函釋僅於「申請之案件」發生效力，於行政救濟程
06 序中，法院或訴願機關不受財政部函釋之拘束云云。惟
07 查，按「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於
08 據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對
09 於尚未核課確定之案件適用之。」稅捐稽徵法第1條之1
10 第1項定有明文。揆諸上開規定內容可知，乃係關於財政
11 部發布之解釋函令對據以申請、是否核課確定、修正前
12 後等有關案件，應如何適用之規定。又財政部所發布之
13 解釋函令，如未違背立法意旨，訴願機關及法院自得加
14 以援用。然原告片面引用部分規定而據以主張財政部函
15 釋僅於「申請之案件」發生效力，於救濟程序中，法院
16 或訴願機關均不受其拘束乙節，顯係曲解法令，委無可
17 採。

18 (五) 原告另主張：土地稅法施行細則第57條之規定，係針對
19 土地稅法第39條之2第1項「不課徵土地增值稅之土地」
20 而言，與本案請求有別；又財政部90年令、89年函及91
21 年函，嚴格限縮土地稅法第39條之2第4項適用規定，有
22 違農業發展條例第38條之1規定，於法未合云云。惟查，

23 1. 依103年1月13日修正前土地稅法施行細則第57條之1規定
24 (103年1月13日修正刪除)：「農業用地經依法律變更
25 為非農業用地，經該法律主管機關認定符合下列各款情
26 形之一，並取得農業用地作農業使用證明書者，得適用
27 本法第39條之2第1項規定，不課徵土地增值稅：一、依
28 法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫
29 用途使用者。二、已發布細部計畫地區，都市計畫書規
30 定應實施市地重劃或區段徵收，於公告實施市地重劃或
31 區段徵收計畫前，未依變更後之計畫用途申請建築使用

者。」及現行農業發展條例第38條之1第1項第1款規定：
「農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時
變更，經都市計畫主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第37條第1項、第38條第1項或第2項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦：一、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者。」，因此原屬農業用地已經依法律變更為非農業用地，如尚未依法完成細部計畫，未能依變更後計畫用途使用，而仍作農業使用者，固得適用土地稅法第39條之2第1項規定，申請不課徵土地增值稅。上述規定賦予業已變更為非農業用地之土地仍得申請不課徵土地增值稅，此乃法律特別規定創設之效果，不得因此即認其仍屬「農業用地」，而得當然適用關於「農業用地」之相關法律規定。準此以論，土地稅法第39條之2第4項關於應以89年1月6日修正土地稅法之施行日當期公告現值計算漲價總數額之規定，既專就農業用地作農業使用課徵土地增值稅之事項為規範，則就已變更為「非農業用地」之土地，其移轉如不符合不課徵土地增值稅之要件，而申報按一般用地稅率課徵土地增值稅者，因與土地稅法第39條之2第4項規定之農業用地作農業使用情形有別，自難主張比附援引而為相同之處理。既無立法明文規定，基於租稅法定原則，自無任意類推適用之餘地，是以財政部90年令、89年函及91年函，乃中央主管機關基於權責職掌對土地稅法第39條之2第4項規定所為解釋，核與立法意旨無違，自得予以援用（最高行政法院100年度判字第1114號、100年度判字第1406號、104年度判字第544號判決意旨參照）。準此，土地稅法第39條之2第4項規定，自應以土地稅法於89年1月26日修正公布，同年月28日生效時（即土地稅法8

9年1月6日修正施行日），符合民法施行細則第57條所定之農業用地，仍作農業使用者，為其適用範圍。

2、經查，系爭土地於89年1月28日當時係屬原「擬定冬山（順安地區）都市計畫案」之「公園用地」，惟目前土地使用分區為住宅區，此有宜蘭縣冬山鄉公所112年7月4日冬鄉建字第1120014462號函及宜蘭縣政府112年7月27日府農務字第1120107961號農業發展條例第38條之1土地作農業使用證明書附卷可參（見原處分卷第20頁至第21頁），且98年10月23日曾向被告申報移轉，未課徵土地增值稅（見原處分卷第1頁），被告並已於同年月27日註記管制：「否准農地墊高在案」，此有特殊管案補建檔（新增）附卷可參（見原處分卷第4頁至第5頁）。是本件系爭土地非屬土地稅法89年1月28日修正生效時土地稅法施行細則第57條所定都市土地農業區、保護區有關「農業用地」事證明確，不符合土地稅法第39條之2第4項之規定，自不得主張適用該規定，以計算漲價數額課徵土地增值稅。

3、綜上，足見原告此部分之主張，亦非可採。

五、綜上，原告主張各節，均無可採，本件被告所為原處分，並無違誤，復查決定、訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段、第104條、民事訴訟法第85條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 113 年 11 月 14 日

審判長法 官 蕭忠仁

法 官 吳坤芳

法 官 許麗華

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任

01

人員辦理法制、法務、訴願業務或與 訴訟事件相關業務者。

是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴 人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明 文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 113 年 11 月 14 日

03

書記官 鄭聚恩