

裁判字號：臺中高等行政法院 101 年度訴字第 311 號 行政判決

裁判日期：民國 102 年 03 月 28 日

案由摘要：土地增值稅事件

臺中高等行政法院判決

101 年度訴字第 311 號

102 年 3 月 7 日辯論終結

原 告 黃丙申

被 告 雲林縣稅務局

代 表 人 林瑞堂

訴訟代理人 莊淑卿

劉俊麟

黃政惠

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服雲林縣政府中華民國 101 年 6 月 21 日府行法字第 1011000362 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：緣原告原所有坐落之雲林縣虎尾鎮○○○段 139、139-124 地號等 2 筆土地，於民國（下同）98 年 8 月 4 日經臺灣雲林地方法院（下稱雲林地院）執行拍賣，由訴外人黃厚拍定取得，雲林地院民事執行處函囑被告所屬虎尾分局核算上開土地之土地增值稅，虎尾分局按一般用地稅率核算土地增值稅計新臺幣（下同）6,183,473 元，並函請雲林地院代為扣繳在案。嗣原告於 99 年 7 月 5 日向虎尾分局申請上揭 2 筆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。被告所屬虎尾分局以 99 年 7 月 6 日雲稅虎字第 0991208193 號函復原告：「經查該 2 筆土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時為河川區用地，非屬農業用地之範圍，核與規定不符……。」（下稱原處分）原告不服，提起訴願，遭決定駁回。原告就雲林縣虎尾鎮

平和厝段 13 9 地號土地（下稱系爭土地）部分提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

- (一)程序事項：查文件之送達，應以雙掛號為之，若不以雙掛號送達，自不生送達之效力，其送達即不適法。此事關人民財產權事件，被告竟以平信送達，則被告既無法證明原告於何時收受，則原處分是否已確實送達原告，仍有疑問，況且，原處分寄送時，原告仍於鹿草看守所入監服刑（99 年 5 月 10 日至 100 年 2 月 25 日），故本件既無送達回執可備查考，復無其他證據足資認定係何時送達，則訴願期間，自屬無從起算，原告雖遲至 101 年 3 月 9 日始行提起訴願，亦不發生訴願逾期問題，此有最高行政法院 48 年判字第 106 號、51 年判字第 334 號、55 年判字第 159 號判例可資參照。
- (二)按「法規明定自公布或發布日施行者，自公布或發布之日起算至第三日起發生效力。」、「法規特定有施行日期，或以命令特定施行日期者，自該特定日起發生效力。」中央法規標準法第 13 條、第 14 條定有明文，即為法令不溯及既往之原則。復按「行政行為之內容應具體明確。」、「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」為行政程序法第 5 條、第 6 條所明文。本件系爭土地於 66 年 8 月 30 日發布實施都市計畫後，82 年 3 月 11 日至 95 年 8 月 9 日為高速公路斗南交流道附近特定區計畫河川區，於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，雖不屬於土地稅法第 10 條及同法施行細則第 57 條所稱之農業用地，惟嗣經雲林縣政府於 95 年 8 月 3 日公告自 95 年 8 月 10 日起發布實施「變更高速公路斗南交流道附近特定區計畫區（部分農業區為河川區、部分河川區為農業區）案」，即為上揭規定新舊法規變更，應屬行政程序法第 123 條第 4 款規定「授予利益之合法行政處分，有下列各款情形之一者，得由原處分機關依職權為全部或一部之廢止：……四、行政處分所依據之法規或事實事後發生變更，致不廢止該處分對公益將有危害者。」此情事變更包括法規變更及事實變更，事實變更則指客觀要件事實，於事後有所改變而言，或客觀之事實客觀認知的改變。此所謂之事後，指的是原行政處分

做成時所依據的事實。如本件被告採前法土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時為「河川區」顯非同法施行細則第 57 條所定之農業用地，無視後法公布生效時為「農業區」，有悖於「後法優於前法」之法律適用。蓋雲林縣政府既評估審認系爭土地已不宜為北港溪水系流經高速公路斗南交流道特定區都市計畫所涉範圍內，因該段河道整治工程及日後堤防工程之興建，為避免影響未來主管機關對河川之管理維護相關事宜及私有土地之民眾權益，擬迅依河川區域線、水道治理計畫用地範圍線辦理計畫所涉範圍內部分農業區變更為河川區、部分河川區變更為農業區之都市計畫變更。主管機關本於職權，對於該許可，依事實變更致公益將有危害理由，而廢止原許可處分。上述工程係配合中央興建之重大建設，符合都市計畫法第 27 條第 1 項第 4 款規定，有迅行變更之必要。準此，本件系爭土地係屬農業區之農業用地，已非河川區，有原告申請之都市計畫土地使用分區證明書可證，符合土地稅法施行細則第 57 條第 4 款「本法第 39 條之 2 第 1 項所稱農業用地，其法律依據及範圍如下：……四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。」被告認為系爭土地非屬土地稅法施行細則第 57 條之農業用地，顯有誤解。

- (三)系爭土地是否有作農業使用，應以雲林地院民事執行處拍定當日即 98 年 8 月 4 日為斷，系爭土地當時確為農地農用，此為雲林地院民事執行處 97 年 12 月 22 日 97 年度執字第 3055 號執行命令附表所載為農業區，為不爭之事實。且有雲林縣虎尾鎮公所（下稱虎尾鎮公所）101 年 4 月 16 日虎鎮工分字第 0281 號核發之都市計畫土地使用分區證明書所載「六、所請土地經查覆如下：虎尾鎮○○○段○○○號，都市計畫案名（發布實施日期）(一)高速公路斗南交流道附近特定區計畫 66 年 8 月 30 日 66 府建都字第 548 56 號發布實施為農業區。(二)雲林縣政府 82 年 3 月 9 日 82 府建都字第 23925 號公告自 82 年 3 月 11 日起發布實施為高速公路斗南交流道附近特定區計畫河川區。(三)雲林縣政府 95 年 8 月 3 日府城都字第 09527014422 號公告自 95 年 8 月 10 日發布實施為高速公路斗南交流道附近特定區計畫農業區。」即回復發布為農業區，且不受水利法之相關規定限制

，足證系爭土地已回復為農業用地。

(四)按「主旨：農業用地經都市計畫變更為河川區土地，在未依水利法徵收前，如經查明仍作農業使用且未違反水利法規及都市計畫書管制規定者，准照行政院 85 年 3 月 13 日台 85 財 06867 號函規定，其移轉或繼承時，仍有土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 31 條規定之適用。說明：…… 本案有關原為農業用地經都市計畫變更為河川區土地，其於移轉或繼承時，可否適用上揭院函核釋乙節，經函准內政部 86 年 3 月 21 日台（86）內地字第 8674665 號函復以：『查為配合河川治理計畫，都市計畫主管機關於擬定或變更都市計畫時，通常會將河川地區土地劃定為都市計畫行水區、水岸發展區或河川區……等使用分區，該等使用分區之名稱雖有不同，惟其劃定目的與性質並無二致，為避免混淆，本部業依全國水利問題會議結論以 79 年 3 月 30 日台（79）內營字第 770792 號函請各級地方政府統一以『河川區』之名稱劃定。準此，農業用地經都市計畫變更為上述使用分區，在未依水利法徵收前，如經查明仍作農業使用且未違反水利法規及都市計畫書管制規定者，似宜均准其適用行政院 85 年 3 月 13 日台 85 財 06867 號函之規定』。本部同意上開內政部意見。」財政部 86 年 5 月 6 日台財稅第 861892301 號函參照。本件系爭土地原為農業用地（66 年 8 月 30 日 66 府建都字第 54856 號發布實施為農業區），雖經都市計畫變更為河川區土地，在未依水利法徵收前，如經查明仍作為農業使用且未違反水利法規及都市計畫書管制規定者，准照行政院 85 年 3 月 13 日台 85 財 06867 號函規定，移轉時，仍有土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 31 條規定之適用。

(五)再按「一、按農業發展條例及相關法規修正前，有關行政院 83 年 11 月 28 日臺財字第 44533 號函示：『農業用地經都市計畫變更為新市鎮特定區、住宅區或其他使用分區，在細部計畫未完成法定程序前，如經都市計畫主管機關認定，仍應依原來之土地使用分區別（或用地別）管制而視為農業用地，其於移轉或繼承時，仍有土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 31 條規定之適用』，其中『管制』之性質，應係指

『原符合免稅規定之農業用地經都市計畫變更為新市鎮特定區、住宅區或其他使用分區，在細部計畫尚未完成前，如經都市計畫主管機關會同建築主管機關認定該土地尚未能准許依變更後計畫用途使用，而現況仍作農業使用者』而言，前經本部邀集有關機關會商獲致結論，並以 84 年 6 月 9 日台（84）內營字第 8472866 號函送上開會議紀錄，並經財政部以 84 年 6 月 19 日台財稅字第 840330291 號函請直轄市、縣（市）政府辦理在案。二、農業發展條例及相關法規修正後，前開行政院函示業經納入農業發展條例施行細則第 2 條第 2 項規定略以『……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，得適用本條例……規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦。』是以，有關都市計畫主管機關如何依照上開施行細則規定出具土地使用分區證明文件乙節，仍請依照本部前開 84 年會商結論，由都市計畫主管機關會同建築主管機關認定該土地尚未能准許依變更後計畫用途使用後，於土地使用分區證明內予以註明：『細部計畫未完成，尚未能准許依變更後計畫用途使用』，以茲明確。」內政部 90 年 9 月 7 日台 90 內營字第 9085315 號函釋參照（註：該函依據內政部 94 年 6 月 30 日台內營字第 0940084214 號函已不再援引適用）。本件系爭土地原為農業用地（66 年 8 月 30 日 66 府建都字第 54856 號發布實施為農業區），雖經都市計畫變更為河川區土地，然農業用地因主要計畫變更為非農業用地，如因細部計畫未公布致不得建築使用或變更地形，如該農業用地仍為從來之農業使用，卻無法享有免徵土地增值稅，實有不公平與不合理，是系爭土地符合上揭規定，其於移轉時應免徵土地增值稅。

- (六)原告 99 年 7 月 5 日申請退還土地增值稅當時，系爭土地已有耕種農作物，符合農地農用，是系爭土地面積 3,877 平方公尺已屬農業區應無疑義，應有土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用。另原處分及訴願決定內容均僅述及「經查該 2 筆土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時為河川區用地，非

屬農業用地之範圍，核與規定不符」，並未述及系爭土地拍定時已有廠房，而且原告於 101 年 12 月間至現場拍照，亦無廠房存在，被告於 101 年 12 月 18 日準備程序庭卻主張系爭土地拍定時有廠房，顯與原處分內容有所不同，應有不利益變更禁止原則之適用等情，爰依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項、第 4 項之規定，聲明求為判決(1)訴願決定及原處分關於坐落雲林縣虎尾鎮○○○段○○○號部分均撤銷。(2)被告應作成退還土地增值稅 5,982,300 元之行政處分。

三、被告則以：

- (一)按「本法所稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：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。」、「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 89 年 1 月 6 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。」、「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 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。」為土地稅法第10條第1項、第39條之2第1項、第4項、第39條之3第2項及同法施行細則第57條所明定。次按「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。」分別為財政部90年5月4日台財稅字第0900452810號令及91年12月10日台財稅字第0910457622號函所釋示。

(二)原告主張「按土地稅法第39條之2第1項『不課徵土地增值稅』，本件系爭土地是否得免課徵土地增值稅，應以雲林地院民事執行處拍定當日即98年8月4日，系爭土地是否有作農業使用為斷，系爭土地當時確為農地農用」、「惟系爭土地於89年1月28日均為『河川區』之前法規定，被告卻對於95年8月10日發布實施為『農業區』後法效力，恣置不論」云云，經查：

1. 原告99年7月5日申請書係申請虎尾鎮○○○段139、139-124地號應依土地稅法第39條之2第4項規定，以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，被告以原處分駁回原告之申請，原告不服提起訴願亦遭決定駁回，惟原告起訴狀卻另行主張係依土地稅法第39條之2第1項申請遭原處分駁回等語，顯與事實不符。另原告起訴狀僅對虎尾鎮○○○

○段○○○號爭執，對 139-124 地號已不爭執，合先敘明。

2. 系爭土地經 66 年 8 月 30 日發布實施都市計畫後，82 年 3 月 11 日至 95 年 8 月 9 日為高速公路斗南交流道附近特定區計畫河川區，於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，顯不屬於土地稅法第 10 條及同法施行細則第 57 條所稱之農業用地，自無同法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用。
3. 依土地稅法第 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，應以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，仍「作農業使用之農業用地」為適用範圍。至所謂農業用地，應以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，該土地符合同法施行細則第 57 條所定農業用地之要件為準。倘於 89 年 1 月 28 日前，業依法律變更編定為非農業用地，即無適用餘地，分別經財政部 90 年 5 月 4 日台財稅字第 0900452810 號令及 91 年 12 月 10 日台財稅字第 0910457622 號函釋在案。
4. 復依虎尾鎮公所 98 年 10 月 12 日虎鎮工字第 0980018218 號函：「查復本鎮○○○段 139、139-124 地號等 2 筆土地於 89 年 1 月 28 日之都市計畫案名及土地使用分區為何案。經查系爭 139 地號土地奉雲林縣政府 95 年 8 月 3 日府城都字第 0952701442 號公告自 95 年 8 月 10 日起發布實施為高速公路斗南交流道附近特定區計畫農業區，該段 139-124 地號為該計畫河川區，89 年 1 月 28 日平和厝段 139、139-124 地號土地均為該計畫河川區。」；再依雲林縣政府 101 年 4 月 20 日府城都字第 1010048059 號函：「主旨：有關……函請本府查告虎尾鎮○○○段○○○號發布實施都市計畫之案及日期乙案，覆如說明……說明二、經查該筆土地為 82 年 3 月 11 日發布實施之斗南交流道特定區河川區，並於 95 年 8 月 10 日起發布實施變更為農業區在案……。」及虎尾鎮公所 101 年 4 月 16 日虎鎮工分字第 0281 號核發之都市計畫土地使用分區證明書所載：「六、所請土地經查覆如下：虎尾鎮平和厝段 139 地號，都市計畫案名（發布實施日期）一、高速公路斗南交流道附近特定區計畫 66 年 8 月 30 日 66 府建都字第 54856 號發布實施為農業區。二、雲林縣政府 82 年 3 月 9 日八二府建都字第 23925 號公告自 82 年 3 月

11 日起發布實施為高速公路斗南交流道附近特定區計畫河川區。三、雲林縣政府 95 年 8 月 3 日府城都字第 09527014422 號公告自 95 年 8 月 10 日發布實施為高速公路斗南交流道附近特定區計畫農業區。」系爭土地於 82 年 3 月 11 日發布實施為「河川區」，嗣於 95 年 8 月 10 日發布實施為「農業區」，即系爭土地於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時為「河川區」，顯非屬土地稅法施行細則第 57 條所定之農業用地，揆諸前揭法令所示，系爭土地於 98 年 8 月 4 日拍賣移轉時，自無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用。

(三)系爭土地於 89 年 1 月 28 日非屬土地稅法施行細則第 57 條所稱之「農業用地」，則實體上自不符土地稅法第 39 條之 2 第 4 項以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，課徵土地增值稅之要件。原告主張「應以雲林地院民事執行處拍定當日即 98 年 8 月 4 日系爭土地是否有作農業使用為斷」、「系爭土地由河川區變更為農業區，應屬於行政程序法第 123 條第 4 款情事變更」、「後法公布生效時為農業區優於前法土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時為河川區」等語，顯係對法令有所誤解。又原告 99 年 7 月 5 日申請當時，並未依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定申請不課徵土地增值稅，縱依該項規定仍應符合農業用地作農業使用，惟查系爭土地上於 98 年被拍定時已有違章之廠房，此有雲林地院 97 年 12 月 22 日雲院明 97 執丑字第 3055 號執行命令附表所載可稽，故原告亦無法依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定請求免徵土地增值稅。另土地增值稅之計算如原處分卷第 9 頁所載，139 地號為 5,982,300 元，139-124 地號為 201,173 元，合計 6,183,473 元。至於 99 年 7 月 5 日申請書顯然是原告入監服刑期間以原告名義申請，被告 99 年 7 月 6 日之原處分以平信寄送原告，茲檢附辦稿登記簿影本乙件供參。如原告主張，原告配偶可能於 100 年 2 月 25 日轉交予原告，原告於 101 年 3 月 9 日提起訴願，有無逾行政程序法第 98 條自行政處分送達 1 年內提起行政救濟，請鈞院審酌等語，資為抗辯，並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：原告提起訴願，是否逾訴願期間？系爭土地是

否符合土地稅法第 39 條之 2 第 4 項「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」之規定？

五、經查：

(一)按「對於在監所人為送達者，應囑託該監所長官為之。」、「訴願之提起，應自行政處分達到或公告期滿之次日起 30 日內為之。」分別為行政程序法第 89 條及訴願法第 14 條第 1 項所明定。又人民不服行政機關之處分而提起訴願，依訴願法第 14 條第 1 項之規定，固應於機關之處分書到達之次日起 30 日之期間內為之，但所謂到達，係指將該處分書送達於應受送達人而言，若未經合法送達，或雖曾送達無法證明應受送達人係於何時收受，則訴願期間，自無從起算，自不發生訴願逾期之問題（最高行政法院 48 年判字第 106 號、51 年判字第 334 號、55 年判字第 159、300 號等判例參照）。查本件被告所屬虎尾分局 99 年 7 月 6 日雲稅虎字第 0991208193 號函，被告陳明係以平信寄送原告地址，惟原處分函寄送時，原告當時在嘉義監獄鹿草分監服刑（99 年 5 月 10 日至 100 年 2 月 25 日），有臺灣高等法院在監在押全國紀錄表 1 件附卷可憑（本院卷第 185 頁）。被告未依法囑託該監所長官為之，縱其送達亦屬不合法。又本件被告既未於原處分函告知救濟期間，原告得自處分書 1 年內聲明不服，原告雖於 101 年 10 月 30 日本院行準備程序時陳稱大約 1 年前（約 100 年 10 月間）收到原處分函（本院卷第 153 頁），復於 101 年 12 月 18 日本院行準備程序時改稱其不知道有無收到原處分，其於 100 年 2 月 25 日出獄後，詢問其配偶有關退稅情形，其配偶稱未收到被告機關相關資料，是其配偶至被告所屬虎尾分局詢問有關退稅情形，才知道原處分文號等情（本院卷第 179 頁）。惟本件並無送達回執可資查考，亦無法證明應受送達人係於何時收受，其訴願期間 1 年無從起算，自不發生訴願逾期之問題，合先敘明。

(二)次按「本法所稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：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。」、「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 89 年 1 月 6 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 39 條之 2 第 1 項所稱農業用地，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。」為土地稅法第 10 條第 1 項、第 39 條之 2 第 1 項、第 4 項及同法施行細則第 57 條所明定。又「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，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……。」分別

為財政部 90 年 5 月 4 日台財稅字第 0900452810 號令及 91 年 12 月 10 日台財稅字第 0910457622 號函所釋示。準此，依土地稅法第 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，自應以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，仍「作農業使用之農業用地」為適用要件。

- (三)查系爭土地依虎尾鎮公所 98 年 10 月 12 日虎鎮工字第 0980018218 號函：「查復本鎮○○○段 139、139-124 地號等 2 筆土地於 89 年 1 月 28 日之都市計畫案名及土地使用分區為何案。經查上開地段 139 地號土地奉雲林縣政府 95 年 8 月 3 日府城都字第 0952701442 號公告自 95 年 8 月 10 日起發布實施為高速公路斗南交流道附近特定區計畫農業區，該段 139-124 地號為該計畫河川區，89 年 1 月 28 日平和厝段 139、139-124 地號土地均為該計畫河川區。」（原處分卷第 4 頁）；再依雲林縣政府 101 年 4 月 20 日府城都字第 1010048059 號函：「主旨：有關貴局為訴願案件之需要函請本府查告虎尾鎮○○○段○○○號發布實施都市計畫之案及日期乙案，覆如說明，請查照。說明：二、經查該筆土地為 82 年 3 月 11 日發布實施之斗南交流道特定區河川區，並於 95 年 8 月 10 日起發布實施變更為農業區在案，檢送變更資料影本供參。」（原處分卷第 15-19 頁）及虎尾鎮公所 101 年 4 月 16 日虎鎮工分字第 0281 號核發之都市計畫土地使用分區證明書所載：「六、所請土地經查覆如下：虎尾鎮○○○段○○○號，都市計畫案名（發布實施日期）一、高速公路斗南交流道附近特定區計畫 66 年 8 月 30 日 66 府建都字第 54856 號發布實施為農業區。二、雲林縣政府 82 年 3 月 9 日八二府建都字第 23925 號公告自 82 年 3 月 11 日起發布實施為高速公路斗南交流道附近特定區計畫河川區。三、雲林縣政府 95 年 8 月 3 日府城都字第 09527014422 號公告自 95 年 8 月 10 日發布實施為高速公路斗南交流道附近特定區計畫農業區。」（原處分卷第 23 頁背面）等函可知，系爭土地為都市○○○○○路斗南交流道附近特定區內之土地，系爭土地於 66 年 8 月 30 日發布實施為「農業區」，82 年 3 月 11 日發布實施為「河川區」，嗣於 95 年 8 月 10 日發布實施為「農業

區」，即系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時為都市計畫之「河川區」，非屬土地稅法施行細則第 57 條所定之農業用地，系爭土地於 98 年 8 月 4 日拍賣移轉時，自無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用。原告於 99 年 7 月 5 日以系爭土地符合土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，向被告所屬虎尾分局申請應以 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。被告所屬虎尾分局以 99 年 7 月 6 日雲稅虎字第 0991208193 號函否准所請，揆諸首揭法令規定，並無不合。

(四)又依土地稅法第 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，自應以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，仍「作農業使用之農業用地」為適用要件。則系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時為都市計畫之「河川區」，既非屬土地稅法施行細則第 57 條所稱之「農業用地」，不符土地稅法第 39 條之 2 第 4 項以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，課徵土地增值稅之要件，嗣系爭土地於 95 年 8 月 10 日發布實施都市計畫變更為「農業區」，亦無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用。原告主張系爭土地已於 95 年 8 月 10 日由河川區變更為農業區，屬於行政程序法第 123 條第 4 款情事變更，依後法優於前法之適用原則，應以 95 年 8 月 10 日發布生效時為農業區優於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時為河川區而為適用，是系爭土地是否有土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用，應以雲林地院民事執行處拍定當日即 98 年 8 月 4 日系爭土地是否有作農業使用為斷云云，核無足採。

(五)綜上所述，本件原告於 99 年 7 月 5 日向被告所屬虎尾分局申請系爭土地應依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，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，經被告所屬虎尾分局駁回，揆諸前揭法規及說明，核無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告起訴論旨請求撤銷關於系爭土地部分之訴願決定及原處分，及被告應作成退還土地增值稅 5,982,300 元之行政處分，為無理由，

應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘之主張及舉證，
於本件判決之結果並無影響，爰不逐一論述，附此敘明。

(六)另原告主張系爭土地於95年8月10日發布實施都市計畫為農業區，於98年8月4日經雲林地院民事執行處拍定時，即屬農業用地，應依土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅乙節，惟查本件原告99年7月5日申請書，係向被告所屬虎尾分局申請系爭土地應依土地稅法第39條之2第4項規定，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，有該申請書1件附卷可稽（原處分卷第13頁背面），而非依土地稅法第39條之2第1項規定，向被告申請不課徵土地增值稅。被告以原告之申請不符合土地稅法第39條之2第4項規定而駁回之，原告不服循序提起訴願及行政訴訟，本院僅能就被告之否准處分有無違法予以審理。至於原告得否依土地稅法第39條之2第1項規定申請不課徵土地增值稅，核屬另一問題，不屬本件審理之範疇，自非本院所得審究，併予敘明。

六、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，判決如主文。

中 華 民 國 102 年 3 月 28 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法 官 莊 金 昌

法 官 劉 錫 賢

法 官 林 秋 華

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟	所 需 要 件
-----------	---------

代理人之情形	
(一) 符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備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。	

中 華 民 國 102 年 4 月 3 日

書記官 李 孟 純

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（102年版）第67-92頁