

彰化縣政府訴願決定書（案號 98－608）

府法訴字第 0980101518 號

訴 願 人：○○○

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 98 年 3 月 16 日彰稅法字第 0989901170 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

緣訴願人所有坐落本縣花壇鄉○○段 1740 地號土地，持分全（下稱：系爭土地），為特定農業區農牧用地，訴願人因出售系爭土地予案外人○○○等 4 人，於 97 年 12 月 12 日檢附本縣花壇鄉公所核發之 97 年 12 月 11 日花鄉農字第 0970014493 號農業用地作農業使用證明書，向原處分機關申報土地增值稅，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，及以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效當期公告土地現值為原地價，經原處分機關審查發現系爭土地有部分面積未作農業使用，並無前揭法條不課徵土地增值稅及原地價調整規定之適用，乃依土地稅法第 28 條規定，按一般用地稅率核定土地增值稅為新臺幣（以下同）74 萬 4,666 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向本府提起訴願，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）訴願人於 77 年間自先父取得系爭農地，除依法申請建造農舍外，未作任何變更他用。
- （二）系爭土地前面排水溝（所有權屬系爭土地），與○○村溪南街相鄰，80 年間由花壇鄉公所整治加蓋，並築擋土牆約 90 公分高 30 公尺長，增加路面寬度約 90 平方公尺，右側為村內所屬土地廟，土地廟金爐一角略占用系爭土

地，廟方於 80 年間鋪設廣場水泥延伸至溪南街，占用系爭土地面積約 56 平方公尺，先父為保持村內和諧及公眾空間完整，遂延金爐邊拉直築牆至溪南街面，以示區隔。廟前廣場除廟會外，農忙時期為村內農民鋪曬稻穀、蔬菜、水果等曬場使用，非農忙時期則為村民臨時停車使用，並無任何營利行為。

- (三) 訴願人向花壇鄉公所申請農業用地證明時，承辦人員主張必須拆除擋土牆，經再三溝通，若拆牆圍路或拆金爐毀廟前廣場水泥，將損及公眾通行活動之利益，並有違先父熱心公益之美意，致獲該所同意發給 97 年 12 月 11 日花鄉農字第 0970014493 號農業使用證明。訴願人認為原處分機關否決花壇鄉公所所發之農業使用證明書效力，漠視本案被占用土地係供公眾通行使用之利益而為不當裁定云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 農業用地可否適用土地稅法第 39 條之 2 第 1 項、第 4 項有關不課徵土地增值稅及原地價調整之規定，應視其於土地移轉時及 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時是否符合「作農業使用之農業用地」之要件而定。查訴願人於 97 年 12 月 12 日向本局申報移轉系爭土地，並檢附花壇鄉公所 97 年 12 月 11 日花鄉農字第 0970014493 號農業用地作農業使用證明書及切結書等資料，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，及以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效當期公告土地現值為原地價，經本局於 97 年 12 月 18 日派員實地勘查，系爭土地右側築有固定式圍牆，圍牆外側部分土地為土地公廟廣場（供停車用）占用，及部分土地供道路（花壇鄉文德村溪南街）使用，上揭部分土地均未作農業使用；又調閱行政院農業委員會林務局農林航空測量所 88 年 9 月 17 日及 89 年 5 月 15 日拍攝之航照圖顯示系爭土地有供停車、道路使用等情，與現場勘查相符，亦為訴願人所不爭執。故系爭土地既經查明自 88 年起未全部作

農業使用，自無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及調整原地價為 89 年 1 月規定之適用。

- (二) 本件土地移轉時，訴願人雖已先向花壇鄉公所申請取得農業用地作農業使用證明書，惟系爭土地部分未作農業使用情形前已敘明，縱公所整建之圍牆、道路或供停車場等為公益使用，亦與農業發展條例第 3 條第 12 款規定「農業使用」範圍明顯不合。又為審慎計，經本局將系爭土地使用情形函詢花壇鄉公所，業經該所 98 年 2 月 18 日花鄉農字第 0980002537 號函復「……核發花壇鄉溪南段 1740 地號土地之農業用地作農業使用證明書乙案，因不符農業用地作農業使用之規定，本所撤銷該案農業用地作農業使用證明書……。」，系爭土地之農業用地作農業使用證明書既經撤銷，按行政程序法第 118 條前段規定，違法行政處分經撤銷後，溯及既往失其效力，故其未作農業使用之情事，至臻明確，原處分按一般稅率核課土地增值稅，核無違誤云云。

理 由

- 一、按土地稅法第 28 條前段規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」、同法第 39 條之 2 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。……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 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。」、同法施行細則第 57 條第 1 款規定：「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。……。」、同法施行細則第 58 條規定：「依本法第 39 條之 2 第 1 項申請不課徵土地增值稅者，應依下列規定檢附證明文件，送主管稽徵機關辦理：一、第 57 條之土地，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。二、前條之土地，應檢附各該法律主管機關核發認定符合前條各款規定之土地使用分區證明書，及直轄市、縣（市）農業主管機關核發之作農業使用證明文件。直轄市、縣（市）農業主管機關辦理前項各款所定作農業使用證明文件之核發事項，得委任或委辦區、鄉（鎮、市、區）公所辦理。」及農業發展條例第3條第11款、12款前段規定：「本條例用辭定義如下：……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。一二、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。」。

次按財政部93年4月21日台財稅字第0930450128號函釋：「……土地稅法第39條之2第4項有關『作農業使用之農業用地』之認定，應以該農業用地於89年1月28日土地稅法修正生效時，整筆土地均作農業使用為要件……。」、行政院農業委員會93年11月29日農企字第0930155982號函釋：「……另農業用地週邊，原則上不得興建與農業經營無關之圍牆，惟因基於農業經營管理之特殊需要，有須於農業用地週邊興建圍牆者，各縣市政府應將其視同農業、畜牧及養殖設施之一部份而併同容許使用申請案辦理。……。」、95年4月19日農企字第0950119808號函釋：「一、查非都市土地使用管制規則第6條明定『非都市土地經劃定使用分區並編定使用地類別，應依其容許使用項目及許可使用細目使用…各種使用地容許使用項目、許可使用細目及其附帶條件如附表一……。」換言之，非都市土地各種使用地之容許使用項目及細目係以正面表列，未符合該附表一所列各該使用地所容許使用項目或細目之使用，即屬違規使用，……停車場、廣場、……非前開『農牧用地』容許使用之項目或細目，其於農牧用地上施設，業已違反土地使用管制規定，……前開停車場等使用既已違規使用，且不符合農業使用之定義，……。」及95年9月19日農企字第0950152506號函釋：

「查農業發展條例所規範之農業用地係包括『與農業經營不可分離、供『農路』使用之土地』，而公路法所稱之『鄉道：指聯絡鄉（鎮、市）及鄉（鎮、市）與村、里、原住民部落間之道路。』二者之法令依據不同，其功能性質亦有所區隔。……故有關農業用地之範疇仍應排除公路法所規範之公路，始符合法制規定。」。

- 二、卷查系爭土地使用分區為特定農業區，使用地類別為農牧用地，此有系爭土地土地登記第二類謄本附卷可稽，足堪認定係屬農業用地。次查原處分機關於 97 年 12 月 18 日派員實地勘查，查得系爭土地右側築有固定式圍牆，圍牆外側部分土地為土地公廟廣場所占用，其上供停車用，另有部分土地則供花壇鄉文德村溪南街道路使用，顯見系爭土地有部分土地未作農業使用；又觀諸原處分機關調閱行政院農業委員會林務局農林航空測量所 88 年 9 月 17 日及 89 年 5 月 15 日拍攝之航照圖，亦顯示系爭土地有供停車、道路使用等情，核與現場勘查相符，並為訴願人所不爭執，有行政院農業委員會林務局農林航空測量所 88、89 年航照攝影圖、原處分機關現場勘查照片及訴願書等資料在卷足憑。職是，系爭土地既自 88 年迄今未全部作農業使用，當無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅之適用，亦不得依據同法條第 4 項規定，以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效當期公告土地現值為原地價。從而，原處分機關依土地稅法第 28 條規定，按一般用地稅率核定土地增值稅為新臺幣（以下同）74 萬 4,666 元，揆諸首揭法條規定及財政部與行政院農業委員會之函釋意旨，並無不合，復查決定遞予維持，亦難謂有誤。
- 三、至訴願人訴稱原處分機關否決花壇鄉公所核發之農業使用證明書效力，漠視系爭土地被占用之部分土地係供公眾通行使用之利益，所為之處分係屬不當乙節，經查系爭土地部分未作農業使用，並無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅及同法條第 4 項以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效當期公告土地現值為原地價規定之適用，已如前述，訴

願人自不得以系爭土地未作農業使用之部分土地，係作公益使用而謂符合農業發展條例第 3 條第 12 款所規定「農業使用」。再查，訴願人於 97 年 12 月 12 日所檢附之花壇鄉公所 97 年 12 月 11 日花鄉農字第 0970014493 號農業用地作農業使用證明書，因不符合農業用地作農業使用之規定，業經該所以 98 年 2 月 18 日花鄉農字第 0980002537 號函撤銷在案，按行政程序法第 118 條前段規定：「違法行政處分經撤銷後，溯及既往失其效力。」，前開花壇鄉公所 97 年 12 月 11 日花鄉農字第 0970014493 號農業用地作農業使用證明書，已溯及既往失其效力，原處分機關按一般稅率核課土地增值稅，並無不當，訴願人所辯，核無足採。另有關訴願人其餘主張，因不影響本件訴願決定之結果，不再一一論述，併予敘明。

四、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	張瑞濱
	委員	陳廷墉
	委員	陳基財
	委員	黃鴻隆
	委員	盛子龍
	委員	溫豐文
	委員	蕭文生

中 華 民 國 98 年 7 月 6 日

縣 長 卓 伯 源 出 國

副縣長 張 瑞 濱 代行

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。