

彰化縣政府訴願決定書（案號 100—210）

府法訴字第 0990256257 號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○鄉○○村○○街○○號

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關員林分局 99 年 9 月 13 日彰稅員分三字第 0992039644 號函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分關於駁回不課徵土地增值稅申請部分，訴願駁回；其餘部分，原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內查明後，另為適法之處分。

事 實

緣坐落本縣○○鄉○○段○○○地號土地（下稱：系爭土地），宗地面積為 1424.13 平方公尺，屬特定農業區之農牧用地，為案外人○○○等 8 人所共有，案外人○○○原持分所有 4793/6732，嗣於 99 年 5 月 4 日經臺灣彰化地方法院民事執行處（下稱：民事執行處）拍賣，由訴願人得標買受，案經該處 99 年 5 月 12 日彰院賢執戊 98 年度司執字第 5024 號函請原處分機關員林分局查報應課徵土地增值稅，原處分機關員林分局依稅捐稽徵法第 6 條第 3 項及土地稅法第 30 條第 1 項第 5 款規定，以拍定價額新台幣（下同）160 萬元，計算漲價總數額，按一般稅率核定土地增值稅 41 萬 6,206 元，並以 99 年 5 月 28 日彰稅員分三字第 0992021176A 號函請民事執行處代為扣繳在案。訴願人於 99 年 6 月 2 日檢附本縣大村鄉公所核發系爭土地之農業用地作農業使用證明書（下稱：農用證明書）向原處分機關員林分局申請依土地稅法第 39 條之 2 規定不課徵土地增值稅並提高原地價為 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行日當期之公告土地現值，惟嗣本縣大村鄉公所於 99 年 9 月 2 日撤銷前揭農用證明書，原處分機關員林分局認訴願人

之申請與土地稅法相關規定不符，以 99 年 9 月 13 日彰稅員分三字第 0992039644 號函駁回訴願人之申請。訴願人不服，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：

彰化縣大村鄉公所 99 年 9 月 2 日彰大鄉農字第 0990012124 號函撤銷系爭土地農用證明書及原分管圖之效力，目前正向彰化縣政府訴願中，尚未定案。另系爭土地上建物於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行日時非農業用地作農業使用並非事實，本案土地分管位置上之建物為合法建物云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 查農業用地移轉申請不課徵土地增值稅，按土地稅法施行細則第 58 條第 1 項規定，應檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農用證明書文件。亦即當事人須先申請核發農用證明書，於領得證明書始得申請不課徵土地增值稅。卷查訴願人於 99 年 5 月 4 日拍定取得系爭土地持分 4793/6732，嗣於 99 年 6 月 2 日檢附彰化縣大村鄉公所 99 年 6 月 2 日核發之彰大鄉農字第 0990007882 號農用證明書申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定申請不課徵土地增值稅並提高原地價為 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效當期之公告現值，惟查上開農用證明書，嗣經彰化縣大村鄉公所 99 年 9 月 2 日彰大鄉農字第 0990012124 號函略以：「江夏段 671 地號土地共有人之一○○，依戶政連線除戶資料顯示，業已於 98 年 8 月 2 日死亡。是以，99 年 5 月 17 日由○○簽章訂立之共有土地分管協議書為不實記載之分管協議書；另○○分管位置位於東側，但其所有之農舍卻位於西側，違反『農舍及其坐落之農業用地，應屬同一共有人』之規定。本所今予以撤銷如主旨之農用證明書。」。系爭農用證明書既經彰化縣大村鄉公所撤銷，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。」，該農用證明書係屬自始無效，是系爭土地核無土

地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定之適用。

- (二) 系爭土地共有人之一○○於 69 年起造興建農舍，該建物雖有農舍使用證明書，惟其坐落於本案土地共有人○○○分管之位置上，此與行政院農委會函釋明定農舍及其坐落之農業用地，應屬同一共有人之規定不符，其於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時並不符合農業用地作農業使用之規定，是員林分局否准其不課徵土地增值稅並提高原地價為 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效當期之公告現值之申請，於法並無不合云云。

理 由

- 一、按「經法院或行政執行署執行拍賣或交債權人承受之土地，執行法院或行政執行署應於拍定或承受五日內，將拍定或承受價額通知當地主管機關，依法核課土地增值稅、地價稅、房屋稅，並由執行法院或行政執行署代為扣繳。」、「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…及其他農用之土地…。」、「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，於本法中華民國八十九年一月六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：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。」、「依本法第三十九條之二第一項申請不課徵土地增值稅者，應依下列規定檢附證明文件，送主管稽徵機關辦理：一、第五十七條之土地，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、…。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。」、「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…及其他農用之土地…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，視為農業使用。」、「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。」、「實施都市計畫以外地區，一至八等則田地目土地，除土地所有權人興建自用農舍外，一律不准建築…。」於稅捐稽徵法第 6 條第 3 項暨土地稅法第 10 條、第 39 條之 2 第 1 項、第 4 項及土地稅法施行細則第 57 條第 3 款、第 58 條及農業發展條例第 3 條、第 37 條第 1 項分別定有明文。

- 二、次按「有關土地稅法第 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，請依說明二規定辦理…上揭條項所定原地價之認定及相關冊籍之註記，依下列規定辦理：（一）土地稅法（平均地權條例）89 年 1 月 28 日修正公布生效後未曾移轉之土地，或經核准不課徵土地增值稅之土地，其土地卡或地價冊中原地價或前次移轉現值不予變更。惟 89 年 1 月 28 日本法修正公布生效後，核准不課徵土地增值稅之案件，經認定符合 89 年 1 月 28 日作農業使用之農業用地要件，並已將其原地價調整為該修正施行日當期公告土地現值，註記於土地卡或地價冊者，該項註記毋需更正。（二）土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效後第 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……）。（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。」「張○○君所有農業用地經法院拍賣，其上違章建物於拍定後補辦建照手續，經核發使用執照後，農業主管機關始核發農業用地作農業使用證明書，可否適用土地稅法第39條之2第1項暨第4項規定一案…二、本案土地於拍定當時上有違章建物，該違章建物雖於拍定後補辦建照手續及申請使用執照，不宜追溯認定該建物自始為合法。系爭土地於拍定當時顯不符合土地稅法第39條之2第1項所定作農業使用之要件，縱當事人於拍定後補辦相關手續，並憑以申請核發農業用地作農業使用證明書，仍無上述條項不課徵土地增值稅規定之適用。至可否適用上述法條第4項規定一節，應視其於89年1月28日土地稅法修正公布生效時是否符合『作農業使用之農業用地』之要件而定。」「…說明：二、…土地稅法第三十九條之二第四項有關『作農業使用之農業用地』之認定，應以該農業用地於八十九年一月二十八日土地稅法修正生效時，整筆土地均作農業使用為要件…。」「說明…二、查本會90年7月31日農企字900010341號函釋有關共有農業用地之部分共有人，為申請其持份部分之農業用地作農業使用證明書，該農業用地倘有部分違規使用情事時，得依據全體共有人合意之分管契約書，就申請人分管部分查核是否符合農業使用認定基準，作為是否核發農

業用地作農業使用證明書之依據乙節，係基於善意認定申請人並無欺瞞、耍詐之情事，並兼顧法令規定及農業用地共有人之權益，所作之適法措施，合先敘明。三、本案共有人之一原以土地所有權人之身分，於該共有土地申請興建自用農舍，其分管區域即應包含該農舍坐落之區域，始為前開函釋保護善意土地共有人之意旨，且符合農業發展條例所規範，無自用農舍者得於自有農業用地上興建自用農舍之立法意旨，以及後續農舍應與其坐落用地併同移轉之管制規定。四、綜上，已申請興建自用農舍之共有農業用地，如有必要訂定分管契約書時，農舍及其坐落之農業用地，應屬同一共有人，始符前開法令規定之意旨。」亦有財政部 89 年 11 月 8 日台財稅字第 0890457297 號函、91 年 3 月 4 日台財稅字第 0910450801 號函、93 年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函及行政院農業委員會 94 年 4 月 29 日農企字第 0940121403 號函釋在案。

三、有關訴願人申請不課徵土地增值稅部分：

- (一) 卷查訴願人於 99 年 6 月 2 日檢附本縣大村鄉公所核發系爭土地農用證明書向原處分機關員林分局申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，嗣因本縣大村鄉公所於 99 年 9 月 2 日以彰大鄉農字第 0990012124 號函撤銷前揭農用證明書，該農用證明書依行政程序法第 118 條之規定已溯及既往失其效力，故訴願人之申請自與首揭土地稅法第 39 條之 2 及同法施行細則第 58 條之規定不符，原處分機關員林分局以 99 年 9 月 13 日彰稅員分三字第 0992039644 號函駁回訴願人之申請，合屬有據。
- (二) 至訴願人所訴本縣大村鄉公所撤銷系爭土地農用證明書及原分管圖之效力，目前正向本府訴願中，尚未定案，而系爭土地上建物於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行日時非農業用地作農業使用並非事實，本案土地分

管位置上之建物為合法建物云云，經查本縣大村鄉公所於 99 年 9 月 2 日彰大鄉農字第 0990012124 號函撤銷系爭土地農用證明書之訴願案，已經本府於 100 年 2 月 14 日府法訴字第 0990238805 號訴願決定無理由駁回在案，該撤銷系爭土地農用證明書之處分仍有效存在；且系爭土地共有人之一○○雖於 69 年起造興建農舍，並經本縣大村鄉公所於 69 年核發自有農舍使用執照，然其坐落於系爭土地共有人○○○分管之位置上，此有系爭土地分管協議書及農舍使用執照附卷可稽，顯有違首揭行政院農業委員會 94 年 4 月 29 日農企字第 0940121403 號：「農舍及其坐落之農業用地，應屬同一人」之函釋。故訴願人所述，委無可採。

四、有關訴願人申請提高原地價為 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行日當期之公告土地現值部分：

- (一) 所謂「作農業使用之農業用地」，基於法律適用一體性，農業發展條例第 3 條既有相同規範，當應為相同之解釋。查系爭土地為特定農業區，尚符合土地稅法第 10 條、土地稅法施行細則第 57 條及農業發展條例第 3 條所稱之「農業用地」；至於是否作農業使用，則應依農業發展條例第 3 條暨財政部 89 年 11 月 8 日台財稅字第 0890457297 號函、91 年 3 月 4 日台財稅字第 0910450801 號函釋判斷之。
- (二) 訴願人雖因「農舍及其坐落之農業用地未屬同一人」而無法取得合法之農用證明書，惟系爭土地如作農業使用，且於 89 年 1 月 28 日修正施行後第一次移轉，按土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，仍得申請按該修正施行日當期之公告土地現值墊高原地價。故原處分機關應按前揭函釋，判斷其於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時，是否符合「作農業使用之農業用地」之要件，如經查證認定移轉土地確屬農業用地，且無法證明其於

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。今系爭土地上之建物尚存有「彰化縣大村鄉公所實施都市計劃以外地區自用農舍使用執照」，原處分機關未盡其調查義務，以系爭土地農用證明書經本縣大村鄉公所撤銷為由，逕行認定地上建物於89年1月28日土地稅法修正施行日時非作農業使用，顯屬率斷，而應予以撤銷，由原處分機關於2個月內查明是否為89年1月28日土地稅法修正施行後第一次移轉且作農業使用之農業用地。

五、據上論結，本件訴願為部分無理由、部分有理由，爰依訴願法第79條第1項及第81條規定，決定如主文。

訴願審議委員會	主任委員	張瑞濱
	委員	呂宗麟
	委員	李玲瑩
	委員	林宇光
	委員	邱文津
	委員	陳廷墉
	委員	黃鴻隆
	委員	張奕群
	委員	張富慶
	委員	溫豐文
	委員	楊瑞美
	委員	蔡和昌

委員 蕭文生

中 華 民 國 100 年 3 月 9 日

縣 長 卓 伯 源

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。

(臺中高等行政法院地址：台中市南區五權南路 99 號)