

彰化縣政府訴願決定書（案號 100—603）

府法訴字第 1000090320 號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○鎮○○里○○路○段○○巷○弄
○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，不服原處分機關北斗分局 100 年 3 月 11 日彰稅北分一字第 1003007383 號函所為之處分，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○○鎮○○段○○、○○及○○地號土地（下稱系爭土地），因清償債務強制執行事件，經臺灣彰化地方法院民事執行處（下稱：民事執行處）於 99 年 5 月 26 日予以拍定，並由民事執行處以 99 年 5 月 30 日彰院賢執乾 98 年度司執字第 36576 號函請原處分機關北斗分局查報系爭土地應課徵之土地增值稅，經該局依一般用地稅率核算應納土地增值稅分別為新臺幣（以下同）111 萬 2,352 元、46 萬 4,869 元及 26 萬 2,231 元，共計 183 萬 9,452 元，以 99 年 6 月 4 日彰稅北分一字第 0993014603A 號函請民事執行處代為扣繳在案。嗣訴願人於 99 年 6 月 28 日檢附本縣北斗鎮公所農業用地作農業使用證明書及本縣北斗鎮公所都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書等資料，向原處分機關北斗分局主張系爭土地係作農業使用之農業用地，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，經該局以 99 年 7 月 21 日彰稅北分一字第 0993008602 號函否准所請，訴願人不服，提起訴願。案經本府 100 年 1 月 10 日府法訴字第 0990231527 號訴願決定，認為系爭土地於 72 年 8 月 3 日是否為農業用地，應依當時法令認定之，要非以現行法令而為認定；原處分機關依據現行法令有關農業用地之規定，認定系爭土地於 72 年

8月3日為非農業用地，殊值商榷，尚有待查明審究為由，訴願決定「原處分撤銷，由原處分機關於3個月內查明後，另為適法之處分。」。嗣經原處分機關北斗分局函經本府函請行政院農業委員會（下稱農委會）函釋，農委會以100年2月24日農企字第1000108255號函查復略以：「…本案土地於72年8月3日農業發展條例修正公布施行時，該土地仍為學校用地，依都市計畫法第42條之規定屬公共設施用地，非屬農業用地之範圍……」。原處分機關北斗分局遂據該函認定系爭土地於72年8月3日農業發展條例修正生效時，已非屬「農業用地」範疇，且亦無於72年8月3日之後，曾變更回復為農業用地再變更為非農業用地之情形，故系爭土地於99年5月26日拍賣移轉予第三人時，自無土地稅法第39條之2第1項不課徵土地增值稅之適用，而以100年3月11日彰稅北分一字第1003007383號函否准訴願人所請。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：

- (一) 訴願人所有之系爭土地，實際上均由訴願人作農業使用，已有主管機關即彰化縣北斗鎮公所核發農業使用證明在案並有土地使用現況照片可資證明，且原處分機關對於訴願人系爭土地始終均作為農業使用之事實並未爭執，足見系爭土地確實符合農業發展條例第3條第1項第10款及土地稅法第10條第1項第1款等農業用地之認定。
- (二) 依行政院83年11月28日(83)台財字第44533號函釋要旨：「農地經變更為住宅或其他使用分區在細部計畫完成前仍視為農業用地。」，系爭土地原即為農業用地，嗣雖曾於56年1月9日因政府修訂北斗都市計畫而改編定為文六用地，惟該都市計畫之細部計畫迄今並未完成，且已依法撤銷在案，依上開行政院函釋要旨、都市計畫法第51條規定及最高行政法院99年判字第910號判決見解，本件土地仍視為原來之農業用地，訴願人自得爰引土地稅法第39條之2第1項及農業發展條例第37條

第 1 項等規定，申請不課徵土地增值稅。

- (三) 退萬步言，縱令本件系爭土地已變更為非農業用地，惟農業用地經法律變更為非農業用地，且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，仍得依據土地增值稅施行細則第 57 條之 1 規定，申請不課徵土地增值稅云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 系爭土地為都市計畫內土地，依北斗鎮公所 99 年 7 月 13 日北鎮建字第 0990008635 號函查復，「原文六用地」自 56 年 1 月 9 日修訂北斗都市計畫時已編定為「文六用地」（即學校用地），79 年 8 月 3 日公告變更為附帶條件變更為住宅區，非屬土地稅法第 10 條第 1 項、同法施行細則第 57 條所稱之農業用地。至訴願人以系爭土地符合農業發展條例施行細則第 14 條之 1（同土地稅法施行細則第 57 條之 1）規定得適用農業發展條例第 37 條第 1 項（同土地稅法第 39 條之 2 第 1 項）不課徵土地增值稅乙節，前經鈞府 100 年 1 月 10 日府法訴字第 0990231527 號訴願決定撤銷另為適法處分，理由（略以）：「財政部 96 年 3 月 5 日台財稅字第 09604706530 號函釋農業發展條例施行細則第 14 條之 1，所稱農業用地之認定，就土地增值稅不課徵規定之適用而言，應以 72 年 8 月 3 日時仍為農業用地，嗣後變更為非農業用地，或於 72 年 8 月 3 日之後，曾變更回復為農業用地再變更為非農業用地之情形，故有關係爭土地於 72 年 8 月 3 日是否為農業用地，自應依當時法令認定之，要非以現行法令而為認定。」，為依訴願撤銷意旨查明系爭土地於 72 年 8 月 3 日修正增訂農業發展條例第 27 條（農業用地移轉免徵土地增值稅）公布生效日，是否為「農業用地」，經北斗分局 100 年 1 月 31 日彰稅北分一字第 1003003410 號函經鈞府 100 年 2 月 8 日府農務字第 1000031365 號函轉行政院農業委員會（下稱農委會）查復略以：「……本案土地於 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正公布施行時，該土地

仍為學校用地，依都市計畫法第 42 條之規定屬公共設施用地，非屬農業用地之範圍……」。是以，系爭土地於 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正生效時，既已非屬「農業用地」範疇，且亦無於 72 年 8 月 3 日之後，曾變更回復為農業用地再變更為非農業用地之情形，是系爭土地於 99 年 5 月 26 日拍賣移轉予第三人時，無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅之適用至臻明確。

(二) 另訴願人所稱系爭土地實際上均由訴願人作農業使用，已有主管機關即彰化縣北斗鎮公所核發農業使用證明在案，且原處分機關對於訴願人三筆土地始終均作為農業使用之事實並未爭執乙事，依農委會 99 年 5 月 14 日農企字第 0990130196 號函明示，農業發展條例施行細則第 14 條之 1（同土地稅法施行細則第 57 條之 1）之實施執行，係由都市計畫、農業及稅捐等機關，就其業務權責分別執行，是以，有關農業用地作農業使用證明書之審核，農業機關悉依農業用地作農業使用認定及核發辦法之規定辦理，其核發標準，只要受理申請時土地符合農地農用之要件，即應准許。至申請人申請賦稅減免優惠，應由稅捐稽徵機關依職權認定而為准駁之核處，尚不因北斗鎮公所核給農業用地作農業使用證明書而符合不課徵土地增值稅規定。又北斗分局否准其申請不課徵土地增值稅，係因系爭土地既非屬農業用地，自無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項（同農業發展條例第 37 條第 1 項）規定之適用，並非認定該 3 筆土地始終均作為農業使用之事實，訴願人對此顯有誤解，並予敘明。

(三) 至訴願人主張縱令系爭土地已變更為非農業用地，惟自始迄今均未曾有依變更後之計畫用途申請建築使用，應視為農業用地，仍得適用土地稅法施行細則第 57 條之 1 規定申請不課徵土地增值稅乙節。按系爭土地於 56 年 1 月 9 日修訂北斗都市計畫時已編定為「文六用地」（即學校用地），依都市計畫法第 42 條之規定即屬公共設施用地，而非為農業用地，是其後再於 79 年 8 月 3 日公告變

更為附帶條件變更為住宅區時，並非屬「農業用地經依法律變更為非農業用地」之情形，自與土地稅法施行細則第 57 條之 1（農業發展條例施行細則第 14 條之 1）規定不合，訴願人此一主張尚難認為有理由。又行政院 83 年 11 月 28 日台 83 財字第 44533 號函示，依其意旨，得在細部計畫尚未完成前，仍應依原來之土地使用分區別（或用地別）管制，而視為農業用地者，仍應以「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」者，方有適用；另訴願人所附最高法院 99 年判字第 910 號判決，係關於公共設施保留地課徵遺產稅之爭議，與本案是否為農業用地作農業使用申請不課徵土地增值稅之情形有別云云。

理 由

- 一、按「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）……。」、「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。」、「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，得適用本條例第三十七條第一項、第三十八條第一項或第二項規定，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、……。」、「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：一、……。四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。五、……。」、「都市計畫得劃定住宅、商業、工業等使用區，並得視實際情況，劃定其他使用區域或特定專用區。前項各使用區，得視實際需要，再予劃分，分別予以不同程度之使用管制。」、「都市計畫地區範圍內，應視實際情況，分別設置左列公共設施用地：一、道路、公園、綠地、廣場、兒童遊樂場、民用航空站、停車場、河道及港埠用地。二、學校、社教機關、體育場

所、市場、醫療衛生機構及機關用地。三、上下水道、郵政、電信、變電所及其他公用事業用地。四、本章規定之其他公共設施用地。前項各款公共設施用地應儘先利用適當之公有土地。」分別為農業發展條例第 3 條第 10 款、第 37 條第 1 項（同土地稅法第 39 條之 2 第 1 項）、農業發展條例施行細則第 14 條之 1（同土地稅法施行細則第 57 條之 1）、土地稅法施行細則第 57 條、都市計畫法第 32 條及第 42 條所明定。

二、次按「至於土地增值稅部分，本案土地於六十五年既經都市計畫編定為臺中市大坑風景區土地（非屬都市計畫內農業區或保護區之農業用地），其於七十二年八月三日農業發展條例修正增訂第二十七條條文生效時，已非屬農業發展條例施行細則第二條第二項規定之『前項農業用地』，故於移轉時應無上述農業發展條例第三十七條第一項（土地稅法第三十九條之二第一項）不課徵土地增值稅規定之適用。」、「貴會函為執行農業發展條例施行細則第 14 條之 1，有關農業用地作農業使用證明書之核發案，本部意見如說明二。說明：二、農業發展條例施行細則第 14 條之 1，所稱農業用地之認定，就土地增值稅不課徵規定之適用而言，應係指 72 年 8 月 3 日修正農業發展條例第 27 條生效後，符合同條例施行細則規定範疇之農業用地而言。故有關農業主管機關依上開細則規定審核發給農業用地作農業使用證明書時，如係據以申請不課徵土地增值稅用，應以 72 年 8 月 3 日時仍為農業用地，嗣後變更為非農業用地，或於 72 年 8 月 3 日之後，曾變更回復為農業用地再變更為非農業用地之情形，始予以核發農業用地作農業使用證明書，再持憑向稅捐稽徵機關申請不課徵土地增值稅，以符規定，避免產生徵納雙方之爭議。上開意見惠請轉知各地方政府農業主管機關配合辦理。」、「主旨：關於 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正生效日當時非屬農業用地之土地，嗣後經變更編定為農業用地再變更為非農業用地情形，如符合農業發展條例施行細則第 14 條之 1 規定，於土地移轉時，仍有土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地

增值稅規定之適用。說明二、本部 96 年 3 月 5 日台財稅字第 09604706530 號函釋，有關農業主管機關核發農業用地作農業使用證明書時應以 72 年 8 月 3 日時仍為農業用地，嗣後變更為非農業用地，或於 72 年 8 月 3 日之後，曾變更回復為農業用地再變更為非農業用地之情形，始予以核發。所稱曾變更回復為農業用地，係指 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正生效日後，曾變更編定為農業用地之情形，尚無需於 72 年 8 月 3 日修正生效日當時應為農業用地之限制。」財政部 91 年 12 月 26 日台財稅字第 0910458277 號函、96 年 3 月 5 日台財稅字第 09604706530 號函及 98 年 10 月 2 日台財稅字第 09804745850 號函分別載有明釋。

三、卷查系爭土地為都市計畫內土地，使用分區為住宅區，非屬土地稅法第 10 條及同法施行細則第 57 條第 1 項所規定之農業用地；又按農業發展條例施行細則第 14 條之 1 所稱農業用地之認定，就土地增值稅不課徵規定之適用而言，依財政部 96 年 3 月 5 日台財稅字第 09604706530 號及 98 年 10 月 2 日台財稅字第 09804745850 號函釋，應以 72 年 8 月 3 日時仍為農業用地，嗣後變更為非農業用地，或於 72 年 8 月 3 日之後，曾變更回復為農業用地再變更為非農業用地之情形，查本件訴願人於 99 年 6 月 28 日檢附本縣北斗鎮公所農業用地作農業使用證明書及本縣北斗鎮公所都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書等資料，向原處分機關北斗分局主張系爭土地係作農業使用之農業用地，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，經該局以 99 年 7 月 21 日彰稅北分一字第 0993008602 號函否准所請。案經本府 100 年 1 月 10 日府法訴字第 0990231527 號訴願決定，認為系爭土地於 72 年 8 月 3 日是否為農業用地，應依當時法令認定之，要非以現行法令而為認定；原處分機關依據現行法令有關農業用地之規定，認定系爭土地於 72 年 8 月 3 日為非農業用地，殊值商榷，尚有待查明審究為由，訴願決定「原處分撤銷，由原處分機關於 3 個月內查明後，另為適法之處分。」。

原處分機關為依訴願撤銷意旨查明系爭土地於72年8月3日修正增訂農業發展條例第27條(農業用地移轉免徵土地增值稅)公布生效日,是否為「農業用地」,函經本府函請行政院農業委員會(下稱農委會)函釋,農委會以100年2月24日農企字第1000108255號函查復略以:「…本案土地於72年8月3日農業發展條例修正公布施行時,該土地仍為學校用地,依都市計畫法第42條之規定屬公共設施用地,非屬農業用地之範圍……」。原處分機關北斗分局遂據該函認定系爭土地於72年8月3日農業發展條例修正生效時,已非屬「農業用地」範疇,且亦無於72年8月3日之後,曾變更回復為農業用地再變更為非農業用地之情形,故系爭土地於99年5月26日拍賣移轉予第三人時,自無土地稅法第39條之2第1項不課徵土地增值稅之適用,而以100年3月11日彰稅北分一字第1003007383號函否准訴願人所請,揆諸首揭法令規定,並無不合,尚屬合法有據。

四、至訴願人所稱系爭土地實際上均由訴願人作農業使用,已有主管機關即彰化縣北斗鎮公所核發農業使用證明在案,且原處分機關對於訴願人三筆土地始終均作為農業使用之事實並未爭執一節,依農委會99年5月14日農企字第0990130196號函所示,農業發展條例施行細則第14條之1(同土地稅法施行細則第57條之1)之實施執行,係由都市計畫、農業及稅捐等機關,就其業務權責分別執行。是以,有關農業用地作農業使用證明書之審核,農業機關悉依農業用地作農業使用認定及核發辦法之規定辦理,其核發標準,只要受理申請時土地符合農地農用之要件,即應准許。至申請人申請賦稅減免優惠,應由稅捐稽徵機關依職權認定而為准駁之核處,是系爭土地尚不因北斗鎮公所核給農業用地作農業使用證明書,即可認定符合不課徵土地增值稅規定,故訴願人所稱,委無可採。

五、另有關訴願人主張縱令系爭土地已變更為非農業用地,惟自始迄今均未曾有依變更後之計畫用途申請建築使用,應視為

農業用地，仍得適用土地稅法施行細則第 57 條之 1 規定申請不課徵土地增值稅云云。惟查系爭土地係於 56 年 1 月 9 日修訂北斗都市計畫時已編定為「文六用地」（即學校用地），依都市計畫法第 42 條之規定即屬公共設施用地，而非為農業用地，是其後再於 79 年 8 月 3 日公告變更為附帶條件變更為住宅區時，並非屬「農業用地經依法律變更為非農業用地」之情形，自與土地稅法施行細則第 57 條之 1（農業發展條例施行細則第 14 條之 1）規定不合，訴願人所訴，容對法令有所誤解，尚不足採。又按行政院 83 年 11 月 28 日台財字第 44533 號函釋意旨，係以「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」者，方有適用；最高行政法院 99 年判字第 910 號判決，則係有關公共設施保留地課徵遺產稅之爭議案件，皆與本件之案件情形有所不同，故應不得比附援引。

六、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	林宇光
	委員	陳廷墉
	委員	張奕群
	委員	張富慶
	委員	溫豐文
	委員	蔡和昌
	委員	蕭文生

中 華 民 國 100 年 7 月 18 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)