

彰化縣政府訴願決定書（案號 101—105）

府法訴字第 1000370723 號

訴願人：○○○

地址：○○縣○○鄉○○村○○街○○號之○

訴願代理人：○○○

地址：○○縣○○鄉○○村○○路○段○○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 100 年 9 月 23 日彰稅土字第 1001709474B 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

緣訴願人原所有坐落本縣○○鄉○○段○○、○○地號等 2 筆土地（下稱系爭土地），經臺灣彰化地方法院民事執行處（下稱彰化地院民事執行處）於 100 年 7 月 12 日拍賣，由案外人○○○、○○○拍定取得。嗣彰化地院民事執行處以 100 年 7 月 13 日彰院賢執莊 100 年度司執字第 324 號函通知原處分機關核算應課徵之土地增值稅，經原處分機關核定為新臺幣（下同）計 194 萬 640 元，並以 100 年 7 月 22 日彰稅土字第 1009935455A 號函請彰化地院民事執行處代為扣繳。訴願人於 100 年 8 月 19 日申請改依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，原處分機關以 100 年 8 月 24 日彰稅土字第 1009939804A 號函准予所請，並以 100 年 8 月 24 日彰稅土字第 1009939804B 號函請彰化地院民事執行處更正稅額為 0 元。嗣原處分機關查得系爭土地於拍定時非作農業使用，核無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅之適用，遂以 100 年 9 月 23 日彰稅土字第 1001709474B 號函撤銷 100 年 8 月 24 日彰稅土字第 1009939804A 號函。訴願人不服，遂提起本件訴願，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) 本案土地「特定農業區、農牧用地」是否符合「農業用地作農業使用」，其認定之權責機關應為「○○鄉公所」，當農業用地作農業使用認定權責機關○○鄉公所依法審查通過「本案土地符合農業用地作農業使用相關規定並核給證明」之案件，稅務局豈能越權說本案土地不宜核發農業用地作農業使用證明？並進而撤銷原已核准在案之不課徵土地增值稅案件？稅務局明顯違法行政。
- (二) 系爭土地雖編定為特定農業區農牧用地，但在非都市使用分區編定前已存在之養魚池，且地目編定為「養」，依農委會 89 年 7 月 28 日農企字第 890010236 號函彙整有關農業用地作農業使用證明核發疑義之結論，「○○鄉公所」仍可核發農用證明書。
- (三) 本案法院法拍公告內容係依據債權人之陳述，此內容與事實不符（現況養魚池自始為前手○○○使用），又債權人所陳述之時間係「查封當時」，並非「100 年 7 月 12 日拍定當時」之現況，稅務局據此法院拍賣公告內容認定本案土地非做農業使用，依法無據云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 查農業用地移轉與自然人時，可否適用土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，係以農業用地作農業使用為要件。非都市土地使用管制規則第 6 條附表一各種使用地容許使用項目及許可使用項目表規定，使用地類別五農牧用地，容許使用項目（五）得為養殖設施，但規定特定農業區除外。且依農委會 89 年 7 月 7 日農企字第 890134469 號函規定，特定農業區農牧用地不容許作養殖設施使用，擅挖養殖魚塭係屬違規使用之範疇。
- (二) 本案系爭土地依據彰化地院 100 年 6 月 21 日彰院賢 100 司執莊字第 324 號拍賣公告附表標別 1 使用情形欄記載「據債權人代理人稱，編號 1、2 土地相毗鄰，現況部分為魚塭無人養殖、部分為已乾枯長滿雜草……。」等語，再據本局 100 年 9 月 19 日至系爭土地現場實地勘查使用

情形，現場○○、○○地號土地中間未區隔，打通作魚塭使用，共分為三池，第1、2池佈滿水，第1池中間有長雜草，第3池僅有少許水，大部分已乾枯長滿雜草，與彰化地院民事執行處前揭拍賣公告使用情形相同，足見系爭土地於拍定移轉時使用情形亦為魚塭、部分為已乾枯長滿雜草，其未作農業使用至臻明確，此有彰化地院100年6月21日彰院賢100司執莊字第324號拍賣公告附表、100年9月19日農業用地現場實勘紀錄表實勘照片可稽，是以，系爭土地於拍定時，未符合農業用地作農業使用規定，本局據以否准依土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅，並無不合。

- (三) 訴願人主張系爭土地雖編定為特定農業區農牧用地，但在非都市土地使用分區編定前已存在養魚池且地目編定為「養」，符合農委會89年7月28日農企字第890010236號函案由88結論1及案由89結論2乙節。查依內政部82年10月7日台內地字第8212707號函，非都市土地使用編定前已有舊養魚池之農牧用地，且繼續作從來之養殖使用部分，始有從來之使用之適用，依土地建物查詢資料○○○地號土地原編定地目為「田」、○○○土地原編定地目為「養」，然據訴願人所附69年航照圖顯示，○○○地號土地作農業使用，○○○地號雖為養殖魚塭，惟查拍定移轉當時使用情形為魚塭無人養殖、部分為已乾枯長滿雜草並無全部實際作養殖使用情事，是○○○地號土地非自始為養殖魚塭，其不容許作養殖魚塭使用，不符農業用地作農業使用規定，○○○地號土地亦未全部繼續作養殖使用，已不符「從來之使用」規定。故本案核無土地稅法第39條之2第1項不課徵土地增值稅之適用云云。

理 由

- 一、按「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。」、「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、農業發展條例第三條第

十一款所稱之耕地。」、「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。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。」「非都市土地經劃定使用分區並編定使用地類別，應依其容許使用之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。…附表一 各種使用地容許使用項目及許可使用細目表…五、農牧用地（五）養殖設施…」、「土地使用編定後，其原有使用或原有建築物不合土地使用分區規定者，在政府令其變更使用或拆除建築物前，得為從來之使用。原有建築物除准修繕外，不得增建或改建。」，分別為土地稅法第 39 條之 2 第 1 項、同法施行細則第 57 條第 1 款、農業發展條例第 3 條第 11、12 款、非都市土地使用管制規則第 6 條及第 8 條第 1 項所明定。

二、次按「…查上揭規則第八條規定，土地使用編定後，其原有使用不合土地使用分區規定者，在政府令其變更使用前，得為從來之使用。故非都市土地使用編定前已有舊養魚池之農牧用地，且繼續作從來之養殖使用部分，應視為合法使用。本案請參照上揭規定查明依法處理逕復。」、「行政院農業委員會彙整有關農業用地作農業使用證明核發疑義，並研擬結論：…案由 88：特定農業區地目養之農牧用地，現況為養殖漁池，為非都市土地使用編定前既有之養殖漁池（依六十六年之航照圖佐證），可否依非都市土地使用管制規則第八條之規定視為從來之使用核發農用證明書？…結論：1. 非都市土地特定農業區農牧用地使用編定前既有之養殖漁池，依非都市土地使用管制規則第八條之規定得為從來之使用，若現況仍實際作為養殖使用，可核發農用證明書。…案由 89：…地目養之農牧用地若作養殖使用，如何認定其合法使用。結論：…2. 農牧用地作養殖設施需辦理容許使用。惟在非都市

土地使用分區編定前已存在之養魚池，得為從來之使用。」、「主旨：陳xx君所有農業用地，經法院拍賣，申請依土地稅法第三十九條之二第一項規定不課徵土地增值稅一案。說明：二、依土地稅法第三十九條之二第一項規定：『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。』準此，適用上開不課徵土地增值稅規定，應以移轉時，該農業用地確作農業使用為要件。倘於移轉時，未符上述要件，自無該規定之適用；縱於嗣後補辦容許而作農業使用，亦僅得就其於補辦容許作農業使用後之移轉時，申請適用不課徵土地增值稅。…」，亦分別經內政部 82 年 10 月 7 日台內地字第 8212707 號函、農委會 89 年 7 月 28 日農企字第 890010236 號函及財政部 91 年 8 月 21 日台財稅字第 0910455239 號函釋在案。

- 三、卷查系爭土地為特定農業區農牧用地，固屬首揭法規農業用地範圍，惟依據彰化地院 100 年 6 月 21 日彰院賢 100 司執莊字第 324 號拍賣公告附表標別 1 使用情形欄之記載「據債權人代理人稱，編號 1、2 土地相毗鄰，現況部分為魚塭無人養殖、部分為已乾枯長滿雜草……。」，以及原處分機關於 100 年 9 月 19 日至系爭土地現場實地勘查使用情形「現場○○、○○地號土地中間未區隔，打通作魚塭使用，共分為三池，第 1、2 池佈滿水，第 1 池中間有長雜草，第 3 池僅有少許水，大部分已乾枯長滿雜草…」等情，可知系爭土地現況為魚塭而無人養殖，此有彰化地院 100 年 6 月 21 日彰院賢 100 司執莊字第 324 號拍賣公告、100 年 9 月 19 日農業用地現場實勘紀錄表及實勘照片在卷可稽。是以，原處分機關認定系爭土地拍定時非作農業使用，無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定之適用，遂以 100 年 9 月 23 日彰稅土字第 1001709474B 號函撤銷核准不課徵土地增值稅之處分，揆諸首揭法令規定，並無不合。
- 四、惟本件訴願人訴稱系爭土地雖編定為特定農業區農牧用地，但在非都市土地使用分區編定前已存在養魚池且地目編定為「養」，符合農委會 89 年 7 月 28 日農企字第 890010236 號函

案由 88 結論 1 及案由 89 結論 2 一節。為釐清上開爭議，本府函請○○鄉公所說明其於 100 年 8 月 2 日對系爭土地所核發之福鄉農字第 1000010397 號農業用地作農業使用證明書相關疑議。案經○○鄉公所重新審查結果，認定系爭土地○○段○○地號經調閱 69 年 6 月 18 日林務局農林航空測量所航照圖重新比對後，該土地非養殖池，與現況不吻合，不符合從來使用認定，且現況有與農業經營無相關水泥，違反農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 7 條第 3 款規定，遂以 100 年 12 月 27 日福鄉農字第 1000018118 號函撤銷其所核發之 100 年 8 月 2 日福鄉農字第 1000010397 號農用證明書內○○段○○地號土地農業使用證明，並以 100 年 12 月 29 日福鄉農字第 1000017968 號函復本府略以「…二、本鄉○○段○○地號現況未養殖，亦無作其它使用，本所認定為休養，且因現今鰻苗價格高昂，飼料價格上揚，本鄉多處魚塭皆處於休養狀態，依農用證明核發辦法第五條可歸類於大環境不可抗力等事由而未使用，亦得認定為作農業使用，另○○段○○地號經本所重新比對 69 年 6 月 18 日林務局航照圖後，現況與航照圖並不吻合，本所已辦理撤銷○○段○○地號農用證明…」。

據此，可知系爭土地○○段○○地號土地非自始即為養殖漁塭，不符合從來使用認定，且現況有與農業經營無相關水泥所建之水池，不符農業用地作農業使用規定。另系爭土地○○段○○地號土地為養殖漁塭，雖經○○鄉公所認定現況為未養殖亦無作其它使用而屬休養，且係因不可抗力事由而未使用，符合作農業使用，然依內政部 82 年 10 月 7 日台內地字第 8212707 號函，非都市土地使用編定前已有舊養魚池之農牧用地，須繼續作從來之養殖使用部分，始有從來之使用之適用。系爭○○地號土地既經原處分機關調查拍定移轉當時使用情形為魚塭無人養殖，且部分已乾枯長滿雜草而無全部實際作養殖使用等情，與上開函釋「為從來之使用」情形自有未合，是訴願人所訴，委無可採。

五、另訴願人主張本案土地是否符合「農業用地作農業使用」，其認定之權責機關應為「○○鄉公所」，當農業用地作農業使用

認定權責機關○○鄉公所依法審查通過「本案土地符合農業用地作農業使用相關規定並核給證明」之案件，稅務局豈能越權說本案土地不宜核發農業用地作農業使用證明云云。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○○鄉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，故訴願人所稱容有誤解，尚非可採。

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 楊 仲

委員 呂宗麟

委員 陳廷墉

委員 張奕群

委員 溫豐文

委員 楊瑞美

委員 蔡和昌

委員 簡金晃

委員 蕭文生

中 華 民 國 101 年 1 月 30 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：臺中市南區五權南路 99 號)