

彰化縣政府訴願決定書（案號 102-1008）

府法訴字第 1020280772 號

訴 願 人：○○○

地址：○○○

送達代收人：○○○

地址：○○○

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 102 年 7 月 10 日彰稅土字第 1026234469 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○○○地號土地（以下稱系爭土地），為特定農業區之農牧用地，原地價為 77 年 7 月每平方公尺 280 元，於 101 年 11 月 23 日訂立交換契約書移轉予案外人李玉美，並於同年月 26 日共同辦理土地增值稅（土地現值）申報，申請依土地稅法第 39 條之 2 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現值每平方公尺 2,500 元為原地價課徵土地增值稅，經原處分機關查得系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布當時存有一建物，訴願人未能提示農業主管機關容許使用之證明文件，核與土地稅法相關規定不符，故以 77 年 7 月每平方公尺 280 元為前次移轉現值計算漲價總數額，核課土地增值稅，訴願人不服，以建築物已拆除無法補辦容許使用手續，於 101 年 12 月 10 日申請依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定更正土地

增值稅，原處分機關報請財政部核示後，以 102 年 2 月 20 日彰稅土字第 1026002365 號函否准所請，訴願人不服，提起訴願經本府 102 年 6 月 13 日府法訴字第 1020119081 號訴願決定撤銷原處分，由原處分機關於 2 個月內查明後，另為適法之處分，原處分機關依訴願意旨再行查核後，以 102 年 7 月 10 日彰稅土字第 1026234469 號函仍維持原處分，訴願人不服，遂提起本訴願，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) 鈞府 102 年 6 月 13 日府法訴字第 1020119081 號訴願決定，顯指原處分機關第一次處分之法律見解有違誤而撤銷該處分，另併指出原處分機關未依職權調查事證，依司法院大法官會議釋字第 368 號解釋意旨，原處分機關重為處分，所為之法律見解，不能與訴願決定所持之法律見解相違悖，今原處分機關重為之處分不僅未依訴願決定意旨，依職權調查系爭土地上放置農用抽水灌溉設施之建物其面積究有若干，已明顯違反行政程序法第 36 條規定，其所為與訴願決定不同之法律見解，與訴願法第 95 條、第 96 條及上揭大法官會議解釋意旨相悖，原處分機關重為之本件處分顯屬違法。
- (二) 非都市土地使用管制規則係依區域計畫法第 15 條第 1 項規定訂定，其性質屬授權命令，其第 6 條規定附表一，係就土地使用類別之細節性事項為規定，依司法院大法官會議釋字第 367 號解釋意旨，自不得抵觸區域計畫法，其第 6 條規定附表一之附帶條件雖註明「本款各目依建築法規規定應申請建築執照者應先向農業機關申請同意使用」，其反面解釋應為若依建築法規，不必申請建築執照者，即不必先向農業機關申請同意使用，原處分機關援引行政院農業委員會（下稱農委會）95 年 3 月 23 日農企字第 0950010504

號函，認為農業設施免申請建築執照者，仍需依法申請容許使用，其不僅逾越區域計畫法規定之限度，亦違反其子法（非都市土地使用管制規則）之規定，且對人民之權利增加法律所無之限制，依釋字第 367 號解釋意旨，該項函文應屬無效，原處分機關據此函文而重為處分，其處分違法云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 依 89 年 1 月 26 日修正公布之農業發展條例第 8 條第 3 項、區域計畫法第 15 條第 1 項授權訂定之非都市土地使用管制規則第 6 條第 2 項、88 年 10 月 5 日訂定之非都市土地容許使用執行要點第 2 點規定，農牧用地上有固定基礎之建築物，縱作農業設施使用，於 89 年 1 月 28 日土地稅法修法時，除應向農業主管機關申請容許外，尚應申請建築執照。
- (二) 查「灌溉或排水用抽水設施」屬免向地政主管機關申請許可使用之項目，惟系爭土地上除灌溉或排水用抽水設施外，尚興建有固定基礎之建築物，依 92 年增訂之農業發展條例第 8 條之 1 第 2 項規定，92 年 1 月 13 日修正施行前已興建面積在 250 平方公尺以下有固定基礎之農業設施，放寬至得免申請建築執照，惟仍應先向農業機關申請農業設施之容許使用，訴願人指稱若依建築法規不必申請建築執照者，即不必先向農業機關申請同意使用乙節，容有誤解，又農委會基於目的事業主管機關立場，以 95 年 3 月 23 日農企字第 0950010504 號函釋認定農業設施仍應依法申請容許使用，並未違背區域計畫法及非都市土地使用管制規則之規定，訴願人主張該函釋依釋字第 367 號解釋意旨應屬無效乙節，顯有誤會。
- (三) 鈞府前揭訴願決定意旨係依農業發展條例第 8 條之 1 第 2 項及 92 年修正及現行非都市土地使用管制規則第 6 條附表一規定，認定訴願人所述事項非無斟酌餘

地，而撤銷處分，經查系爭土地上非僅作灌溉或排水用抽水設施，其地上興建有固定基礎之建築物，於 89 年 1 月 28 日土地稅法修法時，除應向農業主管機關申請容許外，尚應申請建築執照，況本局為維護訴願人權益，已就訴願人主張放置農用機具及抽水機使用之建築物其設施簡陋，面積只有 10 至 15 平方公尺且已拆除無法補辦容許使用情形，兩次報請財政部核示，經財政部函釋應視其於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時是否符合「整筆土地作農業使用」之要件而定，是本局已就本案有利、不利之事項均已注意，訴願人主張本次行政處分無效應有誤解云云。

理 由

- 一、按土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定：「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，…，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。」，又財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號函釋：「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，仍『作農業使用之農業用地』為適用範圍；如土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，已未作農業使用之農業用地，尚無上開原地價認定規定之適用。…說明二、…（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規定地價，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

土地於民國 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民國 89 年 1 月 28 日未作農業使用者。」及 93 年 4 月 21 日台財稅第 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。…」。

二、次按 89 年 1 月 26 日修正公布之農業發展條例第 3 條第 1 項第 12 款規定「農業使用：指農業用地符合區域計畫法或都市計畫法土地使用分區管制之相關法令規定，並實際供農作、森林、養殖、畜牧及設置相關之農業設施或農舍使用而未閒置不用者。」、第 8 條第 3 項規定「農地申請以竹木、稻草、塑膠材料、角鋼或鐵絲網搭建無固定基礎之臨時性與農業生產有關之建築物，可免申請建築執照。」、88 年 6 月 29 日修正公布之非都市土地使用管制規則第 6 條規定「經編定為某種使用之土地，應依其容許使用之項目使用。但其他法律有禁止或限制使用之規定者，依其規定。各種使用地容許使用之項目如附表一。非都市土地容許使用執行要點，由內政部定之。附表一 各種使用地容許使用項目表…五、農牧用地…(三)農業設施(工業區除外)…」、內政部 88 年 10 月 5 日訂定之非都市土地容許使用執行要點第 2 點規定「各種使用地容許使用項目之許可使用細目及主管機關(單位)除法令另有規定外，依附件一規定辦理。附件一 容許使用項目…五、農業設施：許可使用細目…6、農機具室。…各級主管機關(單位)：中央機關—行政院農委會、縣(市)級機關(單位)—農業科(局)、鄉(鎮市區)級單位—農業課」、第 4 點規定「使用各種使用地，屬容許使用範圍，且未涉及建築行為或變更地形地貌者，除法令另有規定外，得免辦理容許使用。」、第 7 點規定「依管制規則規定經主管

機關同意得為建築使用之土地，於申請建築執照時，應檢附有關主管機關同意之證明。」，據此，農業用地上之農機具室屬容許使用範圍，其有固定基礎者，不僅應申請建築執照，且因已涉及建築行為，不得免辦理容許使用。

三、經查作農業使用之農業用地欲依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，申請以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效當期之公告現值為原地價而課徵土地增值稅，依前揭財政部函釋意旨，應以系爭土地於 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，且依前揭農業發展條例、非都市土地使用管制規則及非都市土地容許使用執行要點規定，於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效當時，農業用地上有固定基礎之建築物，縱作農業設施使用，仍須向農業主管機關申請容許使用，並申請建築執照，始為合法之作農業使用，合先敘明。

四、次查系爭土地之使用分區為特定農業區，使用地類別為農牧用地，屬農業用地範圍，經原處分機關調閱林務局農林航空測量所 88 年、89 年航照圖顯示，系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行時存有一建築物，此亦為訴願人所自承，並主張該建築物係放置農用抽水灌溉設施，面積約 10 至 15 平方公尺，則依上揭說明，於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正生效時，依當時有效之相關法規規定，該建築物應經農業主管機關核准容許使用並申請建築執照，始符合作農業使用之規定，則訴願人既未能檢附該建築物之容許使用證明及建築執照，原處分機關自難以認定系爭土地於 89 年 1 月有符合作農業使用，故以 102 年 7 月 10 日彰稅土字第 1026234469 號函認與土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定未合，否准訴願人之申請，揆諸前揭規定及函釋並無不合，應予維持。

五、有關訴願人主張原處分機關重為之處分未依訴願決定意旨，依職權調查系爭土地上放置農用抽水灌溉設施之建物其面積究有若干，及其所為與訴願決定不同之法律見解乙節，查系爭土地上之建築物依土地稅法 89 年 1 月 28 日修正生效當時有效之相關法規規定，本應取得農業設施容許使用之證明並申請建築執照始符合作農業使用之規定已如前述，原處分機關依法規及函釋重為處分時，以現行農業發展條例第 8 條之 1 第 2 項規定「農業用地上興建有固定基礎之農業設施，應先申請農業設施之容許使用，並依法申請建築執照。但農業設施面積在 45 平方公尺以下，且屬一層樓之建築者，免申請建築執照。本條例中華民國 92 年 1 月 13 日修正施行前，已興建有固定基礎之農業設施，面積在 250 平方公尺以下而無安全顧慮者，得免申請建築執照。」而放寬審查條件，認該建築物至少應取得農業設施之容許使用，始符合作農業使用之規定，已依職權作有利於訴願人之事實認定，故並無未依訴願決定意旨辦理之違誤。

六、另有關訴願人主張農委會 95 年 3 月 23 日農企字第 0950010504 號函釋錯誤且逾越權限等語，依非都市土地容許使用執行要點第 2 點規定，農業設施之目的事業中央主管機關為農委會，農委會 95 年 3 月 23 日農企字第 0950010504 號函釋「一、查農業發展條例第 8 之 1 條第 2 項明定『農業用地上興建有固定基礎之農業設施，應先申請農業設施之容許使用，並依法申請建築執照。但農業設施面積在 45 平方公尺以下，且屬一層樓之建築者，免申請建築執照。本條例中華民國 92 年 1 月 13 日修正施行前，已興建有固定基礎之農業設施，面積在 250 平方公尺以下而無安全顧慮者，得免申請建築執照』，因此農業設施除符合該項但書規定要件者，得免申請建築執照外，仍需依法申請容許使用及建築執照，始符合法制規定。…」，係農委會基於法定職權就

行政法規所為之釋示，且依 92 年修正之非都市土地使用管制規則第 6 條附表一：五、農牧用地（三）農業設施，其附帶條件內載明「本款各目依建築法規規定應申請建築執照者應先向農業機關申請同意使用。」及非都市土地容許使用執行要點第 5 點規定「非都市土地使用管制規則附表一規定免經申請許可使用者，係免依該規則申請許可，但目的事業主管機關另有規定者，從其規定。」，該函釋內容符合相關法令規定，故農委會並無逾越權限及解釋錯誤之情形，訴願人之主張為無理由。

七、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

委員 呂宗麟

委員 李玲瑩

委員 白文謙

委員 林宇光

委員 楊瑞美

委員 簡金晃

中 華 民 國 102 年 12 月 19 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）