

彰化縣政府訴願決定書（案號 102-205）

府法訴字第 1020045747 號

訴 願 人：○

通訊地址：○

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 101 年 12 月 29 日彰稅土字第 1019953231 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○號土地（下稱系爭土地），為特定農業區農牧用地，面積 3097 平方公尺，前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○及王明德拍定取得。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）106 萬 5065 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。嗣訴願人於 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，原處分機關原以 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。嗣經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，而以 100 年 9 月 23 日彰稅土字第 1001709474B 號函否准，並撤銷 100 年 8 月 24 日彰稅土字第 1009939804A 號函，訴願人不服該撤銷處分，提起訴願及行

政訴訟，業經台中高等行政法院 101 年度訴字第 117 號判決駁回確定在案，訴願人復於 101 年 12 月 17 日申請依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，以 89 年 1 月 28 日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，經原處分機關以 101 年 12 月 29 日彰稅土字第 1019953231 號函否准所請，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) 本案土地民國 89 年 1 月 6 日修法當時確實合法作農業使用並無違規情形，依財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號函釋說明二、(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。本案土地確屬農業用地修法當時又無建築物及改課地價稅情形，原處分機關據認本案土地無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用，其認事用法似有錯誤。

(二) 本案土地編定為特定農業區農牧用地，修法當時雖作養魚池使用，但屬非都市使用分區編定前已存在之「養魚池」且地目編定為「養」，依行政院農業委員會 89 年 7 月 28 日（89）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，並研擬結論。其中：案由 88：特定農業區地目養之農牧用地，現況為養殖魚池，為非都市土地使用編定前既有之養殖魚池（依 66 年之航照圖佐證），可否依非都市土地使用管制規則第 8 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魚池，依非都市土地使用管制規則第 8 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：有關地目養之養殖用地是否須申請養殖登記證及臨時用水執照方可視為合法使用。地目養之農牧用地若做養殖使用，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·惟在非都市使用分區編定前已存在之養魚池，得為從來之使用。故本案土地可為從來之使用並無違規且符合土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定。原處分機關依據 72 年 2 月前次移轉現值每平方公尺新台幣 130 元計徵本案土地增值稅額新台幣 106 萬 5, 060 元，是為錯誤。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 查農業用地可否適用土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，以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，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，為財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號函及 93 年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函：「…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。…」所明釋。所謂農業用地：依土地稅法施行細則第 57 條第 1 款規定，係指農業發展條例第 3 條第 11 款所稱之耕地，而農業發展條例第 3 條第 11 款所稱之耕地，係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。又所謂「農業使用」，依 89 年 1 月 26 日修正公布之農業發展條例第 3 條第 12 款規定，係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會等使用而未閒置不用者而言。且依行政院農業委員會 89 年 7 月 7 日（89）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，先予陳明。

- （二）卷查系爭土地編定為特定農業區之農牧用地，屬農業用地範圍，然依內政部 82 年 10 月 7 日台（82）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，應視為合法使用。本案經本局 100 年 9 月 19 日現場勘查及查調臺灣彰化地方法院 100 年 6 月 21 日彰院賢 100 司執莊字第 324 號拍賣公告，現況部分為魚塭無人養殖、部分為已乾枯長滿雜草，且有建物存在。對照林務局農林航空測量所 88 年、89 年航照圖，系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行當時，除前揭養殖魚塭外另有建物存在，則其既未全部繼續作養殖使用，與上開函釋「從來之使用」規定不符，是系爭土地於 89 年 1 月 29 日土地稅法修正公布當時，整筆土地未全部作農業使用，至臻明確，自無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定以該修正公布生效當期之公告土地現值為原地價之適用。

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，於本法中華民國八十九年一月六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「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「…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。…」分別為財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號及 93 年 4 月 21 日台財稅第 0930450128 號所函釋。另行政院農業委員會 89 年 7 月 7 日（89）農企字第 890134469 號函釋：「依非都市土地使用管制規則之規定，特定農業區農牧用地不容許作養殖設施使用，擅挖養殖漁塭係屬違規使用之範疇……」。

- 二、次按「本法第三十九條之二第一項所稱農業用地，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。…」復為土地稅法施行細則第 57 條第 1 款、農業發展條例第 3 條第 11 款、第 12 款前段規定，及非都市土地管制規則第 6 條規定：「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。…附表一各種使用地容許使用項目及
許可使用細目表：…使用地類別：五、農牧用地。容
許使用項目：養殖設施（工業區及特定農業區除外。
但特定農業區內屬室內循環水養殖設施經縣《市》農
業主管機關核准者不在此限）」。

三、經查系爭土地為特定農業區農牧用地，屬前揭規定之
農牧用地範圍，本係不容許作養殖設施使用，擅挖養
殖魚塭係屬違規使用，合先敘明。又依 88 年、89 年
航照圖，系爭土地除有室外之養殖魚池外另有建物存
在，顯未作農業使用，屬違規使用之狀態此有林務局
農林航空測量所 88 年、89 年航照圖附卷可資比對，
原處分機關以系爭土地既於土地稅法 89 年 1 月 28
日修正公布生效時，非合法作農業使用，自無土地
稅法第 39 條之 2 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，揆諸前揭法令及財政部之函釋並無
不合。

四、至訴願人所述依行政院農業委員會 89 年 7 月 28 日(89)
農企字第 890010236 號函釋，系爭土地屬非都市使用分
區編定前已存在之「養魚池」且地目編定為「養」本案
土地可為從來之使用並無違規，符合土地稅法第 39 條
之 2 第 4 項規定云云，經查訴願人並未提出系爭土地
於非都市使用分區編定（彰化縣為 69 年 6 月 1 日）前
為「養魚池」之事證以實其說，又縱有「養魚池」之
事實，亦不影響原處分機關查證認定本案系爭土地已於土
地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時有建物存在之違
規未作農業使用者之情形，所訴核無足採。

五、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（請假）

委員 溫豐文（代理）
委員 白文謙
委員 呂宗麟
委員 李玲瑩
委員 林宇光
委員 陳廷墉
委員 張奕群
委員 張富慶
委員 楊瑞美
委員 簡金晃

中 華 民 國 102 年 4 月 11 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）