

彰化縣政府訴願決定書（案號 105－506）

府法訴字第1050113428號

訴願人：○○○

地址：○○縣○○市○○里○○路○段○號

訴願人：○○○

地址：○○市○○區○○里○○街○號○樓

上二人共同

訴願代理人：○○○

地址：○○縣○○市○○里○○路○號

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人等 2 人因土地增值稅事件，不服原處分機關 105 年 2 月 2 日彰稅法字第 1040024249 號復查決定書所為之處分，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○○市○○段○○地號土地（權利範圍 4 分之 1，下稱系爭土地），於 104 年 6 月 22 日訂約移轉予訴願人○○○，並於同日向原處分機關辦理申報移轉現值，且經檢附農業用地作農業使用證明書、使用分區證明書等文件，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，及依同條第 4 項規定以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效當期公告土地現值調整原地價。案經原處分機關審核，准依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，另經調查林務局農林航空測量所拍攝之 88 年 9 月 16 日、89 年 5 月 17 日航空照片所示，系爭土地部分面積於 89 年 1 月 28 日時經鋪設柏油供作市區道路使用與有建物坐落，非整筆土地均作農業使用，核與土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定不符，

而否准調整原地價之申請，訴願人等不服，申請復查，經原處分機關以 105 年 2 月 2 日彰稅法字第 1040024249 號復查決定：「復查駁回」，訴願人等仍不服，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) 系爭土地之道路，係彰化市公所溯於 70 年間邀經訴願人同意無償供政府設施公眾使用，闢建編名「○○路 1 段 701 巷」之市區道路；而系爭土地上之建物面積約 3 平方公尺、高約 1.8 公尺，為水泥拼湊三面壁牆、頂蓋，乏無固定基礎或水泥地，其內僅裝抽水馬達機具之農業生產有關臨時性設施，依行政院農業委員會函釋，得免申請容許使用，據上事實，經申請該轄公所會請縣府現場履勘，審認「確符合作農用」核發農用證明在案。
- (二) 土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定內容或其他法律，均無有關「申請調整原地價應以該農業用地於 89 年 1 月 28 日修正生效時整筆土地均作農業使用為要件」之明文，原處分機關引用財政部釋令應以整筆均作農業使用，逾越法律明文限制。
- (三) 本件訴願人曾於 104 年 7 月 20 日函陳系爭土地上柏油道路為無償供政府施設之公眾巷道，請免補正，惟未獲原處分機關採納，而另發函請市公所查明「是否符合與農業經營之農路」，雖經公所示復「是」，然原處分機關仍拒不予採，並函限訴願人應補正系爭土地於 89 年 1 月當時作農業使用之證明。按行政行為非有正當理由，不得為差別待遇，原處分機關受理與本件性質雷同之他案土地移轉，均未飭申請人應檢附農用地整筆作農業使用之證明，難辭原處分機關行政有差別待遇之重大率失。且依行政程序法第 111 條規定，原處分機關函限訴願人補正「系爭土地於 89 年 1 月當時作農業使用之證明」內容，係屬對任何人均不能實現，又原處分機關既非農業主管機關又未經授權，無由置喙非其管轄之農業事務。從而，原處分機關越權通知補正，並藉訴願人逾期未補正而否准調整原地價之決定，應自始歸於無效。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 訴願人以系爭土地經彰化市公所會請縣府各單位現場履勘，審視系爭土地符合農業使用核發農用證明，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，及依同法條第 4 項按 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時當期公告土地現值調整原地價。惟上開土地稅法第 39 條之 2 第 1 項與第 4 項規定適用要件，分別為「土地移轉時」與「89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時」，又農業用地是否符合土地稅法第 34 條之 2 第 4 項調整原地價規定之適用，依財政部 93 年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函釋規定，應以 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。再按，農業用地作農業使用認定及核發辦法係於 89 年 7 月 26 日始發布，其性質上屬法規命令並自發布日施行，故土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定於 89 年 1 月 28 日是否符合農業用地供作農業使用之要件，自不得援引農業用地作農業使用認定及核發辦法為認定依據。訴願人主張取得彰化市公所於移轉時所核發之農地作農用證明書，即認有符合土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定適用，洵屬誤解。
- (二) 系爭土地屬彰化市都市計畫土地高速公路○○交流道附近特定區農業區，於移轉時取得農地作農用證明，依法不課徵土地增值稅。而另比對 88 年、89 年航照圖，系爭土地部分面積為市區道路並有一建物坐落其中，應合法申請實際供農作及設置相關之農業設施等使用，始符合土地稅法第 10 條作農業使用涵義，而有土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用。又本局為稅捐稽徵機關，自有依法審查之責，本局依行政程序法第 40 條規定，於 104 年 8 月 12 日通知訴願人補正系爭土地上巷道、建物等設施合法作農業使用之證明文件，訴願人逾期未能補正；又依彰化市公所函復本局：「經查旨揭道路依據市區道路條例第 2 條，都市計畫內所有道路為市區道

路」等語，以及該建物係以水泥板搭建之抽水機房，依行政院農業委員會函釋，非屬無固定基礎之臨時性農業設施而得免申請容許使用，是無法證明於 89 年 1 月時系爭土地整筆為作農業使用，故否准以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行日當期公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。

理 由

- 一、按土地稅法第 10 條第 1 項規定：「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、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。三、農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍(藏)庫、農機中心、蠶種製造(繁殖)場、集貨場、檢驗場等用地。…」、第 28 條本文規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」、第 39 條之 2 第 1 項、第 4 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。」、「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 1 次移轉，或依第 1 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。」。又同法施行細則第 57 條規定：「本法第 39 條之 2 第 1 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 3 條第 11 款所稱之耕地。二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內所編定之林業用地、養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。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。四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。五、依國家公園法劃定為國家公園區內按各

分區別及使用性質，經國家公園管理機關會同有關機關認定合於前三款規定之土地。」。

二、次按財政部 93 年 4 月 21 日台財稅字第 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。…」；行政院農業委員會 94 年 9 月 13 日農企字第 0940147679 號函釋：「…按『農業用地上申請以竹木、稻草、塑膠材料、角鋼、鐵絲網或其他材料搭建無固定基礎之臨時性與農業生產有關之設施，免申請建築執照。』及『凡依本條例第 8 條之 1 第 1 項規定搭建無固定基礎之臨時性與農業生產有關之設施，除直轄市、縣(市)政府另有規定者外，得免申請容許使用。但位屬河川區土地需經水利主管機關同意。』分別為農業發展條例第 8 條之 1 第 1 項及農業用地容許作農業設施使用審查辦法第 4 條所明定，又查建築法第 4 條規定，該法所稱建築物，為定著於土地上或地面下具有頂蓋、樑柱或牆壁，供個人或公眾使用之構造物或雜項工作物。因此，倘非利用前開竹木、稻草等短期性農業生產有關之材料、材質所搭建，且具有頂蓋(屋頂)、樑柱、牆壁或鋪設水泥地板等建築結構物者，不宜認定屬無固定基礎之臨時性農業設施。…」。

三、再按「(1)按土地之自然狀態依地貌而連結，並無人為界限，反應在土地登記簿上之土地界線及其表徵地號，純粹是出於區分及特定產權目標(最多加上方便管理目標)所為之『人為』創造。而特定範圍土地從國土管制觀點所存在之規範及實證狀態為何，本來即可以超越人為地號之觀點來決定，為何土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用，必須以整筆土地，而不得以整筆土地中之部分範圍各別決定，必須有其實證作業上之正當需求，並反應在細節性及技術性之行政命令法規範中。(2)該等正當性需求，歸納眾多司法先例之法律見解(本院 91 年度判字第 495 號判決、94 年度判字第 1372 號判決、100 年度判字第 2099 號

判決、100 年度裁字第 893 號裁定或臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2142 號判決參照)，似乎是認為『出於管理行政手段之需求，必須宗地為其最小管理單位』。(3)不過依前開財政部 93 年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函釋意旨所示，如果 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時，整筆土地有部分未作農業使用，但該筆土地嗣後經分割，而多筆分割後之土地，如其整筆土地，均符合前揭土地稅法 89 年 1 月 28 日修正生效時『作農業使用之農業用地』要件者，仍得依分割後之整筆土地使用情形，適用土地稅法第 39 條之 2 第 4 項之規定。…由此足知適用土地稅法第 39 條之 2 第 4 項時，整筆宗地全部供農業使用之要求，大體上為管理上所必須，且有緩和手段，又為眾多司法先例所接受，故上開函釋內容應認符合土地稅法第 39 條之 2 第 4 項之立法本旨。」最高行政法院 101 年度判字第 1052 號判決意旨參照。

- 四、卷查訴願人等 2 人於 104 年 6 月 22 日訂約移轉，向原處分機關申報系爭土地現值，系爭土地位於本縣○○市都市計畫土地高速公路○○交流道附近特定區，經編定使用分區為農業區，前次移轉現值為 67 年 12 月每平方公尺 89.3 元，並由轄管之本縣彰化市公所審認符合農業用地作農業使用發給證明在案，此有土地登記謄本、彰化市都市計畫土地使用分區證明書、104 年 6 月 11 日彰化縣彰化市農業用地作農業使用證明書(有效期間為 6 個月)等影本附卷可稽，惟經原處分機關查調 88 年 9 月 16 日、89 年 5 月 17 日航空照片，套合地籍圖地形圖等資料，發現系爭土地於 89 年 1 月當時有部分面積為鋪設柏油之彰化市區道路及建物坐落，此有上開林務局農林航空測量所航空照片 2 張、系爭土地地籍圖與地形圖套繪資料、現場街景圖資等影本附卷可按，是原處分機關認定系爭土地於 89 年 1 月 28 日時未整筆作農業使用，核無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用，爰於 104 年 10 月 2 日核發系爭土地之土地增值稅不課徵證明書，另就系爭土地前次移轉現值部分未

予調整，否准訴願人等請求以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行日當期公告土地現值為原地價之申請，亦經復查決定遞予維持，揆諸前揭法規與財政部函釋，洵屬有據。

五、至訴願人等主張農業用地作農業使用之審認，非屬原處分機關權責，且系爭土地溯於 70 年起為公共道路使用，其建物亦經主管機關認定符合農業用地作農業使用發給證明書在案，原處分機關仍因訴願人無法補正系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正時作農業使用之證明，否准調整原地價，屬無效行政處分一節。按適用土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，係以整筆宗地全部供農業使用為要件，縱有部分面積鋪設柏油無償供公眾使用，如非屬土地稅法第 10 條規定供與農業經營不可分離之農路、農用設施，亦不符作農業使用要件，合先敘明。查系爭土地雖於本件移轉時，經取得本縣彰化市公所於 104 年 6 月 11 日發給之農業用地作農業使用證明書(有效期間為 6 個月)，然此並無得據以推定系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正時為整筆土地符合全部供農業使用。復按系爭土地是否作農業使用而有前揭土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用，經原處分機關查明於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正時，部分面積鋪設柏油道路與 1 座建物坐落，其中該柏油道路編定為本縣○○市○○路一段 701 巷之市區道路供公眾往來使用，屬市區道路第 2 條第 1 款規定：「市區道路，指下列規定而言：一、都市計畫區域內所有道路。…」所稱之市區道路，其與前揭土地稅法第 10 條第 1 項第 2 款所規範之農業用地係指「與農業經營不可分離之農路土地」二者之法令依據不同，其功能性質亦有所別；又該建物經訴願人自承為面積 3 平方公尺、高約 1.8 公尺之水泥拼湊三面壁牆頂蓋建物，參照前開行政院農業委員會 94 年 9 月 13 日農企字第 0940147679 號函釋見解，尚非屬無固定基礎之臨時性農業設施，而得免申請農業設施容許使用；況本件彰化市公所係以該建物結構簡陋面積甚小、不影響農用為由，發給證明書，此有原處分機關函詢彰化市

公所查明系爭土地是否作農業使用、彰化市公所 104 年 7 月 2 日彰市農業字第 1040027698 號、104 年 8 月 6 日彰市農業字第 1040032921 號函復影本附卷可參，參照上開說明，均無從認系爭土地符合於 89 年 1 月 28 日時整筆土地作農業使用之要件。從而，訴願人等申請准予調整系爭土地前次移轉現值為 89 年 1 月 28 日當期公告現值之主張，容有誤解，俱無足採。原處分機關就系爭土地之道路、建物，以 104 年 8 月 12 日彰稅土地字第 1040017359 號函請訴願人等補正於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時作農業使用之證明文件，因訴願人等逾期未能補正，且經原處分機關查明認定系爭土地於 89 年 1 月 28 日時未整筆作農業使用，爰仍應以 67 年 12 月每平方公尺 89.3 元為前次移轉現值，否准訴願人等所請，揆諸前揭土地稅法及財政部函釋規定、最高行政法院判決意旨，於法並無不合，原處分及復查決定應予維持。

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 陳善報（請假）

委員 溫豐文（代理）

委員 蕭文生

委員 張奕群

委員 呂宗麟

委員 林宇光

委員 常照倫

委員 葉玲秀

委員 陳坤榮

委員 蔡秀男

委員 魏平政

委員 黃耀南

委員 楊瑞美

中 華 民 國 105 年 6 月 2 日

縣 長 魏 明 谷

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）