

訴 願 人 潘○○

訴 願 代 理 人 謝○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 98 年 11 月 20 日北市稽法乙字第 09832114700 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、訴願人所有本市士林區溪洲段○○小段○○地號持分土地（重測前為：本市士林區溪洲底段溪洲底小段○○號○○地號土地，權利範圍為 1/2，下稱系爭土地），原地目為「旱」，前經本府於民國（下同）59 年 7 月 4 日公告之「陽明山管理局轄區主要計畫案」內將系爭土地劃設編定為「住宅區及道路用地（但是否在住宅區，應依建築線或俟地籍分割後再確定）」，本府復於 82 年 1 月 5 日公告之「擬（修）訂社子島主要計畫案」內，將系爭土地劃設編定為「娛樂區（細部計畫尚未完成，尚未能准許依變更後計畫用途使用）」迄今。嗣訴願人於 98 年 5 月 27 日與案外人呂○○、李○○訂立土地所有權買賣移轉契約書，將其所有系爭土地出售予呂○○、李○○權利範圍各 1/4，且於同日向原處分機關士林分處申報移轉土地現值及土地增值稅，經該分處核定系爭土地應課徵土地增值稅計新臺幣 372 萬 9,572 元。
- 二、訴願人於 98 年 7 月 7 日向原處分機關士林分處申請系爭土地依農業發展條例施行細則第 14 條之 1 規定應不課徵土地增值稅，經該分處審認系爭土地於 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正增訂第 27 條規定生效時，已非屬農業用地，並無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定之適用，仍應按一般用地稅率課徵土地增值稅，乃以 98 年 9 月 1 日北市稽士林甲字第 09832521700 號函通知訴願人否准所請。訴願人不服，於 98 年 9 月 29 日向本府提起訴願，經查其係對核定稅額之處分不服，原處分機關乃以 98 年 10 月 9 日北市稽法乙字第 09832114710 號函改按復查程序辦理，本府訴願審議委員會依稅捐稽徵法第 35 條規定，以 98 年 10 月 13 日北市訴（丁）字第 09 830859200 號函移請原處分機關依復查程序辦理。嗣經原處分

機關以 98 年 11 月 20 日北市稽法乙字第 09832114700 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 98 年 11 月 24 日送達。訴願人仍不服，於 98 年 12 月 22 日經由原處分機關向本府提起訴願，99 年 1 月 20 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、按土地稅法第 28 條前段規定：「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。」

農業發展條例第 3 條第 10 款規定：「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）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 37 條規定：「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。」

72 年 8 月 1 日修正農業發展條例第 3 條第 10 款規定：「本條例用辭定義如下：……十、農業用地：指供農作、森林、養殖、畜牧及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。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，視同農業用地。」

農業發展條例施行細則第 2 條規定：「本條例第三條第十款所稱依法供該款第一目至第三目使用之農業用地，其法律依據及範圍如下：一、本條例第三條第十一款所稱之耕地。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，經國家公園管理處會同有關機關認定合於前三款規定之土地。」第 14 條之 1 規定：「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、已發布細部計畫地區，都市計畫書規定應實施市地重劃或區段徵收，於公告實施市地重劃或區段徵收計畫前，未依變更後之計畫用途申請建築使用者。」

財政部 91 年 12 月 26 日臺財稅字第 0910458277 號函釋：「主旨：有關原為農業用地於 65 年經都市計畫編定為××風景區土地之繼承、贈與或移轉，其遺產稅、贈與稅或土地增值稅之徵免，復如說明.....說明.....三、至於土地增值稅部分，本案土地於 65 年既經都市計畫編定為××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 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正增訂第 27 條條文生效時，已非屬農業發展條例施行細則第 2 條第 2 項規定之『前項農業用地』（編者註：94 年修正為第 14 條之 1），故於移轉時應無上述農業發展條例第 37 條第 1 項（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。」

98 年 7 月 30 日臺財稅字第 09804730570 號函釋：「主旨：所報原為農業用地於 72 年 8 月 3 日前因都市計畫變更編定為非農業區土地，在細部計畫未完成前，無法依據變更後之用地使用，經主管機關認定仍應依原來農業用地使用分區或用地別管制使用者，移轉時可否依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅案，仍請參照本部 91 年 12 月 26 日臺財稅字第 0910458277 號函說明三辦理.....說明：.....二、.....

.. 行政院 83 年 11 月 28 日臺 83 財字第 44533 號函示：『農業用地經都市計畫變更為新市鎮特區、住宅區或其他使用分區，在細部計畫尚未完成前，如經都市計畫主管機關認定，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，其於移轉或繼承時，仍有土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 31 條規定之適用。』所稱『農業用地』，就土地增值稅免徵規定之適用而言，應與修正前農業發展條例第 27 條規定之農業用地要件一致，即 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正生效後，符合同條例施行細則第 14 條規定範疇之農業用地，嗣經變更為非農業用地者為限.....。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 財政部 91 年 12 月 26 日臺財稅字第 0910458277 號函釋，係為執行土地稅法第 39 條之 2 及農業發展條例施行細則第 2 條第 2 項所為之解釋，而農業發展條例施行細則第 2 條第 2 項已於 94 年 6 月 10 日修正，移列於該施行細則第 14 條之 1，因此系爭函釋所解釋之法規既有變動，即不應繼續援用。農業發展條例施行細則於 94 年修正時，增列已發布細部計畫地區於開發前，仍列入免稅（或不課徵）範圍。
- (二) 臺北市政府都市發展局以 98 年 4 月 20 日北市都規字第 09832154400 號復函，特別於「說明三」部分，針對訴願人就申報移轉土地除能作農業使用外，無法為住宅區或娛樂區建築用地或其他用地使用，載述甚詳，惟原處分及復查決定囿於上開函釋竟恣置不論，與實質課稅原則大相逕庭，實有再詳為審酌之餘地。
- (三) 系爭土地雖於 59 年 7 月 4 日公告之「陽明山管理局轄區主要計畫案」內為「住宅區及道路用地（但是否在住宅區，應依建築線或俟地籍分割後再確定）」，然是否在住宅區因其後未辦理地籍分割無法確定，且無法指示建築線，數十年來僅能為種植蔬菜，從未能供住宅區建築之使用，請都市計畫主管機關明確認定系爭土地於 59 年是否曾編列在主要計畫住宅區內，以符行政法上明確性原則。
- (四) 嗣訴願人委託地政士向臺北市政府產業發展局申請核發農業用地作農業使用證明書據以申請不課徵土地增值稅，並有該局以臺北市政府 98 年 7 月 6 日府產業農字第 09832662700 號函所檢送之農業用地作農業使用證明書及會勘紀錄表可證，於都市計畫主管機關臺北市政府都市發展局認定本件系爭土地得為農業使用，而農政主管機關臺北市政府產業發展局亦認為本件有農業發展條例施行細則第 14 條之 1 規定之適用，何以訴願人申請不課徵土地增值稅，原處分機關竟為否准之處分。

三、按土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 37 條規定，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。次按財政部 91 年 12 月 26 日臺財稅字第 0910458277 號函釋意旨，72 年 8 月 3 日農業發展條例修正增訂第 27 條條文（現為 37 條第 1 項）生效前，倘土地已經都市計畫編定非屬都市計畫內農業區或保護區之農業用地，則該土地自無前揭土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 37 條得免徵土地增值稅規定之適用。查訴願人所有系爭土地，位於社子島地區，原地目為「旱」，經本府於 59 年 7 月 4 日公告之「陽明山管理局轄區主要

計畫案」內，將本案系爭土地劃設編定為「住宅區及道路用地（但是在住宅區，應依建築線或俟地籍分割後再確定）」，本府復於82年1月5日公告「擬（修）訂社子島主要計畫案」內，將系爭土地劃設編定為「娛樂區（細部計畫尚未完成，尚未能准許依變更後計畫用途使用）」迄今，有本府都市發展局98年4月20日北市都規字第09832154400號函影本附卷可稽。準此，本案系爭土地既於59年7月4日經本府公告「陽明山管理局轄區主要計畫案」內，將系爭土地分別劃為住宅區及道路用地，則系爭土地於72年8月3日農業發展條例修正增訂第27條條文生效時，業經都市計畫編定為住宅區及道路用地，非屬當時農業發展條例第3條第10款所定之農業用地，故系爭土地自無土地稅法第39條之2第1項及農業發展條例第37條規定得不課徵土地增值稅之適用，是原處分機關否准訴願人不課徵土地增值稅之申請，自屬有據。

四、至訴願人主張89年6月7日修正之農業發展條例施行細則第2條第2項規定，已於94年6月10日修正移列於該施行細則第14條之1，增列已發布細部計畫地區於開發前，仍列入免稅（或不課徵）範圍，財政部91年12月26日臺財稅字第0910458277號函釋，即不應繼續援用等語。按稅捐稽徵法第1條之1規定，財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。上開函釋係財政部本於財稅最高主管機關之職權就土地稅法及農業發展條例應否不課徵土地增值稅之疑義所為釋示，並未逾越母法之規定，自得適用於本案，有最高行政法院95年度判字第193號判決可資參照，且本件業經本府財政局函請財政部釋示系爭土地是否得申請不課徵土地增值稅，經財政部以98年7月30日臺財稅字第09804730570號函復該局，參照該部91年12月26日臺財稅字第0910458277號函說明三辦理在案。是系爭土地既於59年7月4日經本府公告陽明山管理局轄區主要計畫案後，已非農業發展條例第3條第10款所定之農業用地，詳如前述，是本件系爭土地並無89年6月7日修正之農業發展條例施行細則第2條第2項或現行農業發展條例施行細則第14條之1規定之適用，是訴願主張顯係誤解法令，不足採據。原處分機關依土地稅法第28條規定，課徵訴願人系爭土地之土地增值稅，並無違誤。又本件系爭土地是否作農業使用係由本府產業發展局認定，而系爭土地之土地增值稅之核課，依稅捐稽徵法第3條規定，由主管稅捐稽徵機關為之。是訴願人尚難執上開農業使用證明書主張系爭土地得免徵土地增值稅。從而，原處分機關士林分處所為否准訴

願人不課徵土地增值稅之申請及原處分機關復查決定駁回復查之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

。

訴願審議委員會代理主任委員 王 曼 萍
委員 劉 宗 德
委員 陳 石 獅
委員 陳 媛 英
委員 紀 聰 吉
委員 戴 東 麗
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清

中 華 民 國 99 年 4 月 16 日

市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會代理主任委員 王曼萍決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）