

臺北市政府 99.04.29. 府訴字第 09970043900 號訴願決定書

訴 願 人 張○○

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 99 年 1 月 25 日北市稽法乙字第 09832608400 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

訴願人所有本市士林區新安段○○小段○○地號持分土地（宗地面積為 43 85.52 平方公尺，權利範圍為 1/3，下稱系爭土地），原地目為「旱」，前經本府以民國（下同）59 年 7 月 4 日府工二字第 29248 號公告之「陽明山管理局轄區主要計畫案」將系爭土地劃設編定為「保護區」，嗣本府復以 68 年 12 月 20 日府工二字第 47627 號公告之「變更台北市都市計畫保護區（通盤檢討）案」，將系爭土地劃設編定為「住宅區（原為保護區，經都市計畫檢討主要計畫變更，但因細部計畫及整體開發作業尚未完成，尚未能准許依變更後計畫用途使用）」迄今。嗣訴願人於 98 年 9 月 14 日與案外人馮○○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馮○○，且於同日檢附本府 98 年 8 月 25 日府產業農字第 09833094600 號函核發之臺北市農業用地作農業使用證明書等相關資料，向原處分機關士林分處申報系爭土地之移轉現值，並按土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，申請不課徵土地增值稅，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，應不得免徵土地增值稅，乃以 98 年 9 月 18 日北市稽士林增字第 0980036 8800 號函復訴願人，否准訴願人不課徵土地增值稅之申請，並按一般用地稅率課徵土地增值稅計新臺幣 435 萬 2,557 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 99 年 1 月 25 日北市稽法乙字第 09832608400 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 99 年 1 月 27 日送達，訴願人猶不服，於 99 年 2 月 24 日向本府提起訴願，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 30 條第 1 項第 1 款

規定：「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報人於訂定契約之日起三十日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。」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。」

土地稅法施行細則第 57 條規定：「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。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。」第 57 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，得適用本法第三十九條之二第一項規定，不課徵土地增值稅：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。」

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。」

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。」

89 年 6 月 7 日修正之農業發展條例施行細則第 2 條規定：「本條例第三條第一項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、本條例第三條第一項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道地目土地，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或暫未依法編定之田、旱地目之土地。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。前項農業用地經依法律變更編定為非農業用地，在依法應完成之細部計畫尚未完成，無法依變更後之土地使用，經上開法律主管機關認定仍應依原來農業土地使用分區別或用地別管制使用者，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。」

」

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』，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 日台財稅字第 0910458277 號函說明三辦理。說明：四、……貴轄社子島地區原為農業用地，於 59 年 7 月 4 日公告『陽明山管理局轄區主要計畫案』內，劃為非農業區土地部分及陽明山區域原為保護區內之農業用地，於 68 年 12 月 20 日經都市計畫變更編定為住宅區部分，在細部計畫尚未完成前，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，移轉時可否土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，均請參照本部 91 年 12 月 26 日台財稅字第 0910458277 號函說明三辦理，以符規定……。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 按憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、客體、稅基、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳稅義務或享受減免繳納優惠，是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，否則即有違租稅法律主義，有司法院多號解釋在案，原處分機關依財政部 91 年 12 月 26 日臺財稅字第 0910458277 號函釋意旨，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 條條文生效前已公告為住宅區，非屬農業發展條例施行細則第 2 條第 2 項規定之農業用地，不符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不

課徵土地增值稅之適用，乃課徵系爭土地之土地增值稅，然財政部上開函釋表示法律見解，未遵守一般法律解釋方法，已逾越法律解釋之範圍，而增減法律所定租稅義務，自非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許，亦與司法院釋字第 620 號解釋意旨不符。

- (二) 系爭土地與 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正增訂第 27 條條文生效後公告為非農業區，但未能准許依變更後用途使用土地相較，二者同為受政府改編定為非農業區且受限制之土地，前者受限制之時間長過後者，依據「舉輕明重」法理，前者亦應適用土地稅法施行細則第 57 條之 1 及農業發展條例第 14 條之 1 得申請不課徵土地增值稅之規定，始符行政程序法第 6 條規定。
- (三) 臺北市政府既已依據農業發展條例施行細則第 14 條之 1 規定，發給系爭土地農業用地作農業使用證明書，而得申請不課徵土地增值稅，而原處分機關為市政府下級機關，應受市政府函令拘束，且訴願人信賴該農業用地作農業使用證明書，並基於此信賴將系爭土地出售予馮○○，信賴當然值得保護。

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（現為第 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，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」，將本案系爭土地劃為「保護區」。本府復以 68 年 12 月 20 日府工二字第 47627 號公告「變更台北市都市計畫保護區（通盤檢討）案」，將系爭土地劃為「住宅區（原為保護區，經都市計畫檢討主要計畫變更，但因細部計畫及整體開發作業尚未完成，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 99 年 1 月 14 日北市都規字第 0993034150 0 號函、98 年 7 月 6 日北市都測證字第 2101798110402238 號都市計畫公共設施用地及土地使用分區證明書及臺北市都市計畫整合查詢系統畫面等影本附卷可稽。準此，本案系爭土地於 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，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 條第 1 項得不課徵土地增值稅規定之適用，是原處分機關據以否准訴願人不課徵土地增值稅之申請，自屬有據。

四、至訴願人主張原處分機關援引財政部函釋意旨，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 條條文生效前已公告為住宅區，非屬農業用地，不符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，然該財政部函釋表示之法律見解，未遵守一般法律解釋方法，已逾越法律解釋之範圍，增減法律所定租稅義務，自非憲法第 19 條所定之租稅法律主義所許，亦與司法院釋字第 620 號解釋及行政程序法第 6 條規定有違等語。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。上開財政部 91 年 12 月 26 日臺財稅字第 0910458277 號函釋係財政部本於中央財稅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，亦有最高行政法院 95 年度判字第 193 號判決可資參照，是本件系爭土地既於 68 年 12 月 20 日經本府公告變更台北市都市計畫保護區（通盤檢討）變更為住宅區後，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，依首揭財政部函釋意旨，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。又原處分機關係依土地稅法第 28 條規定，課徵訴願人系爭土地之土地增值稅，並非依據上開財政部函釋，訴願主張，顯有誤會，不足採憑。另訴願人主張本府既已發給系爭土地農業用地作農業使用證明書，原處分機關即應受拘束，且訴願人基於此信賴將系爭土地出售，其信賴當然值得保護乙節。查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，則係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，本件原處分機關士林分處所為否准訴願人免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，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，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 29 日
市 長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文 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）