

臺北市政府 99.10.06. 府訴字第 09970112200 號訴願決定書

訴 願 人 趙○○

送達代收人 王○○

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 4 月 27 日北市稽法乙字第 09930475300 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 5 小段 449、450 地號等 2 筆土地（宗地面積分別為 597.44 平方公尺、616.51 平方公尺，權利範圍均為全部，下稱系爭土地），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 99 年 1 月 4 日與案外人李○○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李○○，且於同日檢附本府 98 年 12 月未具日期府產業農字第 09835924000 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，向原處分機關所屬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 99 年 1 月 19 日北市稽士林增字第 09900003600 號函復訴願人否准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 181 萬 1,485 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 99 年 4 月 27 日北市稽法乙字第 09930475300 號復查決定：「趙○○移轉本市士林區新安段 5 小段 449、450 地號土地部分：復查駁回 ………。」該復查決定書於 99 年 4 月 29 日送達，訴願人猶不服，於 99 年 5 月 25 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，無法依據變更後之土地使用，經主管機關認定仍應依原來農業土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，無法依據變更後之土地使用，經主管機關認定仍應依原來農業土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，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) 系爭土地自 68 年以來均未能准許依變更後計畫住宅區使用，卻要當作建地課徵土地增值稅，顯違反實質課稅主義及平等原則。又農業用地應由主管機關加以認定，是原處分機關應受臺北市政府（產業發展局）核發之農業用地作農業使用證明書效力之拘束。
- (二) 系爭土地確為農業用地，並已取得農業用地作農業使用證明書，依

臺中高等行政法院 95 年度訴字第 414 號判決理由，訴願人自得依法申請不課徵土地增值稅，原處分機關所屬士林分處援用農業發展條例施行細則第 14 條之 1 規定修正前之財政部 91 年 12 月 26 日臺財稅字第 0910458227 號函釋，作為課徵土地增值稅之依據，於法自有違誤。又臺中縣地方稅務局不服上開臺中高等行政法院判決，提起上訴，經最高行政法院 98 年 6 月 18 日 98 年度判字第 677 號判決仍維持原審判決，認為土地稅法第 39 條之 2 規定不課徵土地增值稅之農業用地，不以 72 年 8 月 3 日農業發展條例增訂第 27 條生效時仍屬農業用地為限，上開財政部函釋顯係不當增加法律所無之限制，原復查決定援用財政部 98 年 7 月 30 日臺財稅字第 09804730570 號及 91 年 12 月 26 日臺財稅字第 0910458227 號函釋，於法自有違誤。

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，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，有臺北市土地登記第二類謄本、本府都市發展局 99 年 1 月 12 日北市都測字第 09930248200 號函、本府 98 年 12 月未具日期府產業農字第 09835924000 號臺北市農業用地作農業使用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依據首揭財政部函釋意旨，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，然該等財政部函釋不僅增加法律所無之限制，亦與臺中高等行政法院及最高行政法院判決有違等語。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，亦與相關稅法規定無違，應自該等法規生效之日起有其適用，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。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。又訴願人主張原處分機關應受臺北市政府產業發展局核發之農業用地作農業使用證明書效力之拘束云云。查系爭土地是否作農業使用雖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用地作農業使用證明書主張系爭土地得免徵土地增值稅。復查訴願人援引之臺中高等行政法院95年10月5日95年度訴字第414號及最高行政法院98年6月18日98年度判字第677號判決，主張土地稅法第39條之2不課徵土地增值稅之農業用地，不以72年8月3日農業發展條例增訂第27條生效時仍屬農業用地為限乙節。經查上開判決之土地於80年9月1日前非屬都市計畫土地，當時土地登記簿謄本之登載地目為「田」，該案之主要爭點為該土地是否為94年12月16日修正前土地稅法施行細則第57條第1項第2款所定上開分區內暫未依法編定用地別之土地，與本件系爭土地於72年8月3日前是否為農業用地之情形無涉，訴願主張，不足採據。從而，本件原處分機關所屬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。

。

訴願審議委員會主任委員 蔡立文

副主任委員 王 曼 萍  
委員 劉 宗 德  
委員 陳 石 獅  
委員 紀 聰 吉  
委員 戴 東 麗  
委員 林 勤 綱  
委員 柯 格 鐘  
委員 葉 建 廷  
委員 范 文 清  
委員 施 文 真  
市長 郝 龍 斌

中華民國 99 年 10 月 6 日

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）