

宜蘭縣政府地方稅務局復查決定書

申請人：朱○○

地址：○○市○○區○○街 462 之 3 號

申請人因 102 年土地增值稅事件，不服本局 102 年 8 月 15 日宜稅土字第 1020132209 號函所為之處分，申請復查，本局依法決定如下：

主文

復查駁回。

事實

緣申請人於 102 年 7 月 3 日申報出售坐落○○鄉○○段 1632-2 地號土地(以下稱系爭土地)予陳○○君，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。案經本局查核依宜蘭縣政府 102 年 8 月 8 日府建管字第 1020118459 號函，系爭土地於 72 年 7 月 12 日至 80 年 3 月 19 日並未限制建築，與財政部 102 年 4 月 26 日台財稅字第 10200051730 號函釋規定不符，否准其不課徵土地增值稅並予核定土地增值稅計新台幣（以下同） 384 萬 2,636 元。申請人不服，遂提起本件復查案。

理由

一、首按「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。」、「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。…」、「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。」、「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：…四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。」分別為土地稅法第 10 條第 1 項第 1、2 款、第 28 條前段、第 39 條之 2 第 1 項及土地稅法施行細則第 57 條第 1 項第 4 款所明定。次按「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 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅…」、「農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第 37 條第 1 項、第 38 條第 1 項或第 2 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。本條例中華民國 72 年 8 月 3 日修正生效前已變更為非農業用地，經直轄市、縣（市）政府視都市計畫實施進度及地區發展趨勢等情況同意者，得依前項規定申請不課徵土地增值稅。」分別為土地稅法施行細則第 57 條之 1 及農業發展條例第 38 條之 1 所明定。未按「99 年 12 月 8 日修正公布農業發展條例第 38 條之 1 第 1 項規定『農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更……』，其立法理由係農業用地經都市計畫變更為非農業用地之時點，如以 72 年 8 月 3 日後變更者為限，對 72 年 8 月 3 日前即變更為非農用土地之所有人顯具不公，故明訂『不論其何

時變更』，亦即不以 72 年 8 月 3 日後變更者為限。至於變更為非農業用地後，或有再經多次變更為非農業用地情形，仍應以歷次變更均符合該法條第 1 項第 1 款或第 2 款規定之審查要件，始有其適用。」為財政部 102 年 4 月 26 日台財稅字第 10200051730 號函所釋明，另依行政院農業委員會 99 年 12 月 29 日農企字第 0990011270 號函釋規定，土地是否符合農業發展條例第 38 條之 1 第 1 項第 1 款或第 2 款規定，應經都市計畫主管機關認定。

二、卷查申請人於 102 年 7 月 3 日向本局申報出售移轉所有系爭土地予陳○○君，土地面積 991.74 平方公尺，權利範圍全部，並檢附宜蘭縣礁溪鄉公所於 102 年 6 月 19 日礁鄉農字第 1020008997 號「農業發展條例第 38 條之 1 土地作農業使用證明書」、102 年 6 月 10 日礁鄉工分字第 607 號「宜蘭縣礁溪鄉都市計畫土地使用分區證明書」（使用分區為「部分休閒渡假區、部分廣場用地、部分〈計畫〉道路」）及 102 年 7 月 1 日礁鄉工字第 1020009764 號函影本各 1 份，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。案經本局查核，並據礁溪鄉公所 102 年 7 月 17 日礁鄉工字第 1020010717 號函告知，系爭土地於 61 年 8 月 22 日發布實施「礁溪鄉都市計畫」其使用分區為農業區，72 年 7 月 12 日發布實施「變更礁溪都市計畫通盤檢討」其使用分區為工業區，後於 101 年 7 月 31 日變更為休閒渡假區及公共設施用地。本局據此再向礁溪鄉公所函查系爭土地於 72 年 7 月 12 日經都市計畫變更為工業區至 101 年 7 月 31 日變更為休閒渡假區及公共設施用地期間，有無限制建築。經該所函轉宜蘭縣政府辦理，宜蘭縣政府 102 年 8 月 8 日府建管字第

1020118459 號函復，系爭土地變更為休閒渡假區及公共設施用地日期為 101 年 12 月 15 日，且依都市計畫規定，於 72 年 7 月 12 日至 80 年 3 月 19 日期間，系爭土地之工業區並未限制建築。則系爭土地即與財政部 102 年 4 月 26 日台財稅字第 10200051730 號函釋「歷次變更均應符合農業發展條例第 38 條之 1 第 1 項第 1 款或第 2 款」之規定不符，本局乃據以否准其不課徵土地增值稅並予核定應課徵土地增值稅為 384 萬 2,636 元，洵屬有據。

三、申請人不服，主張於 95 年 6 月 28 日買賣取得系爭土地時，地目為田，102 年 6 月 13 日出售移轉系爭土地時，地目亦為田，且系爭土地實際為農地耕作並無申請建築使用，亦無變更為非農業使用之情事。而財政部 102 年 4 月 26 日台財稅字第 10200051730 號函釋，乃為限制農業發展條例第 38 條之 1 規定之適用，已有違反法律保留原則，不應援用，故申請人檢附宜蘭縣礁溪鄉公所核發之農業發展條例第 38 條之 1 土地作農業使用證明書及 102 年 7 月 1 日礁鄉工字第 1020009764 號函等證明文件申請不課徵土地增值稅，應有符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，請求本局撤銷原核定結果並准許不課徵土地增值稅。

四、為釐清系爭土地有無農業發展條例第 38 條之 1 規定之適用，本局再次函詢宜蘭縣政府「礁溪鄉都市計畫」之細部計畫發布時間，及系爭土地經歷次都市計畫變更是否均符合該條第 1 項第 1 款或第 2 款之規定。經該府以 102 年 10 月 2 日府建城字第 1020159260 號函復，上開都市計畫係為主、細計畫合併計畫，於 61 年 8 月 22 日公告發布時，旨揭地號土地使用分區為工業區（礁溪鄉公所前函誤為農業區），於 72 年 7 月 12 日公告發布第

1 次通盤檢討時，維持工業區使用，後經 80 年 3 月 20 日及 88 年 5 月 26 日分別公告發布第 2 次及第 3 次通盤檢討時，雖維持工業區使用，惟指定供高科技低污染性工業使用，並須以整體開發方式開發，101 年 12 月 15 日公告（生效日）第 4 次通盤檢討，將工業區變更為休閒渡假區及公共設施用地，規定整體開發並以市地重劃方式辦理，且依財政部 102 年 4 月 26 日台財稅字第 10200051730 號函釋內容認定，本案未符農業發展條例第 38 條之 1 第 1 項第 1 款或第 2 款規定。據上開函復內容可知，自 61 年 8 月 22 日礁溪鄉都市計畫公告發布時，其細部計畫已一併發布，系爭土地已不符農業發展條例第 38 條之 1 第 1 項第 1 款之規定；又該都市計畫自 61 年 8 月 22 日至 101 年 12 月 15 日期間之歷次變更均未有「應實施市地重劃或區段徵收」之規定，此又與前揭同條項第 2 款規定不合；迄至 101 年 12 月 15 日該都市計畫第 4 次通盤檢討，系爭土地由工業區變更為休閒渡假區及公共設施用地，雖規定整體開發並以市地重劃方式辦理，惟宜蘭縣政府已認定本案未符合農業發展條例第 38 條之 1 第 1 項第 1 款或第 2 款規定。又據宜蘭縣礁溪鄉公所 102 年 10 月 15 日礁鄉工字第 1020016516 號函更正原發 102 年 7 月 1 日礁鄉工字第 1020009764 號函，略以：「說明：三、旨揭地號未符合農業發展條例第 38-1 條第 1 項或第 2 項規定。」是以，系爭土地既經都市計畫主管機關核認未符農業發展條例第 38 條之 1 規定，自無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅之適用。本局原處分駁回之理由雖不儘正確，但不影響應駁回之結果。

五、至於申請人所稱財政部 102 年 4 月 26 日台財稅字第 10200051730 號函釋違反法律保留原則乙節，按主管機關於職權

範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關法律所為之闡釋，如未逾越法律解釋之範圍，而未增加法律所無之租稅義務，則符合憲法第 19 條規定之租稅法律主義，此有司法院大法官釋字第 607、622、625、635、640、660、674、685、692、703 及 706 號等解釋可資參照，財政部既為賦稅業務之主管機關，其就賦稅相關法令所為釋示，自得為各稅捐稽徵機關作業之準據。況財政部上開函釋內容業經行政院農業委員會 102 年 10 月 11 日農企字第 1020233586 號函下達各縣市政府知照辦理，本局予以援引適用，自無不合，故申請人此部分主張亦不足採。

據上論結，本件復查之申請為無理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條第 4 項之規定決定如主文。

中 華 民 國 1 0 2 年 1 0 月 2 2 日

一、本案申請人如有不服，應於收到本決定書之次日起 30 日內，向本局提出訴願書（應附繕本），經由本局轉陳宜蘭縣政府受理訴願。

二、本局地址：宜蘭市中山路 2 段 165 號。