

# 宜蘭縣政府訴願決定書

中華民國 103 年 2 月 17 日

府訴字第 1020204165 號

訴 願 人：朱○○ 住台中市

原處分機關：宜蘭縣政府地方 設宜蘭縣宜蘭市中山路 2 段 165 號  
稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 102 年 8 月 15 日宜稅土字第 10201○○○號函及 102 年 10 月 22 日宜稅法字第 10200○○○號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

## 主 文

訴願駁回。

## 事 實

緣訴願人於 102 年 7 月 3 日向原處分機關申報買賣移轉所有坐落本縣礁溪鄉○○段 1632-2 地號土地（以下稱系爭土地）予訴外人陳春○，並檢附宜蘭縣礁溪鄉公所 102 年 6 月 10 日礁鄉工分字第○○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）」、102 年 6 月 19 日礁鄉農字第 10200○○○號「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 10200○○○號函，申請不課徵土地增值稅。原處分機關為確認本件是否有農業發展條例第 38 條之 1 不課徵土地增值稅規定之適用，先後以 102 年 7 月 8 日宜稅土字第 10201○○○號函及 102 年 7 月 23 日宜稅土字第 10200○○○號函請礁溪鄉公所確認系爭土地自 72 年 7 月 12 日由農業區變更為工業區，至 101 年 7 月 31 日變更為休閒渡假區及公共設施用地期間，可否依工業區之用途申請建築使用。礁溪鄉公所以 102 年 7 月 24 日礁鄉工字第 10200○○○號函轉本府釋疑。本府（建設處）以 102 年 8 月 8 日府建管字第 10201○○○號函復原處分機關，略謂：「……礁溪都市計畫工業區係於 101 年 12 月 15 日變更為休閒渡假區及公共設施用地，先予陳明。於 72 年 7 月 12 日至 80 年 3 月 19 日期間，系爭土地坐落之工業區

並未限制建築，惟 80 年 3 月 20 日發布實施『變更礁溪都市計畫(第一期公共設施保留地專案通盤檢討暨第二次通盤檢討)』後，該工業區規定須以整體開發方式開發，無法單獨申請建築。」等語。原處分機關乃以 102 年 8 月 15 日宜稅土字第 10201○○○號函(以下稱原處分)否准訴願人不課徵系爭土地增值稅之申請，訴願人不服，申請復查。原處分機關乃復以 102 年 9 月 27 日宜稅法字第 10201○○○號函詢本府有關「礁溪鄉都市計畫」之細部計畫何時發布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 款之規定等節，本府(建設處)以 102 年 10 月 2 日府建城字第 10201○○○號函復略以：「...系爭土地係屬礁溪都市計畫範圍內，該計畫係為主、細計畫合併計畫，於 61 年 8 月 22 日公告發布時，系爭土地使用分區為工業區...，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 日公告發布第 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。另依財政部 102 年 4 月 26 日台財稅字第 10200051730 號函釋內容，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。」等語。原處分機關認系爭土地既經都市計畫主管機關(本府建設處)審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 項及土地稅法施行細則第 57 條之 1 不課徵土地增值稅規定之適用，爰以 102 年 10 月 22 日宜稅法字第 10200○○○號復查決定維持原處分。訴願人仍不服，提起訴願，嗣並據原處分機關檢卷答辯到府。茲摘敘雙方訴辯意旨如次：

- 一、 訴願意旨略謂：訴願人申請系爭土地不課徵土地增值稅，有檢附礁溪鄉公所核發之 102 年 6 月 19 日礁鄉農字第 10200○○○號「農業發展條例第 38 條之 1 土地作農業使用證明書」及礁溪鄉公所 102 年 7 月 1 日礁鄉工字第 10200○○○號函，足認符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅之要件。礁溪都市計畫於 61 年 8 月 22 日公告時，系爭土地之地目為「田」，依行政院農業委員會 102

年 5 月 27 日農企字第 1020214592 號函釋，應屬農業用地，且經礁溪鄉公所現場勘查後始核發土地作農業使用證明書，該證明書既無被撤銷或廢止之情形，尚屬有效，原處分機關自不得越權再為審查該證明書之合法性。原處分機關援引未對外發布之財政部 102 年 4 月 26 日台財稅字第 10200051730 號函釋及認事用法容有錯誤之礁溪公所 102 年 10 月 15 日礁鄉工字第 10200○○○號函，否准訴願人不課徵系爭土地土地增值稅之申請，依法無據，應予撤銷等語。

- 二、原處分機關則答辯略以：系爭土地不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，業經都市計畫主管機關確認在案。礁溪鄉公所亦據以更正該所 102 年 7 月 1 日礁鄉工字第 10200○○○號函，實為撤銷該所原為系爭土地符合農業發展條例第 38 條之 1 規定之表示，合於行政程序法第 117 條規定，該所原函並非信賴基礎，不生信賴保護之問題。行政院農業委員會 102 年 5 月 27 日農企字第 1020214592 號函乃行政院農業委員會核釋審認土地是否屬農業用地變更，於非都市土地編定公告前，即被劃入都市計畫範圍內之非農業用地而無用地別可稽者，應以其變更前之地目別審認之。系爭土地雖經都市計畫變更為非農業用地，惟其歷次變更既經都市計畫主管機關認定不符合農業發展條例第 38 條之 1 規定，當無土地稅法第 39 條之 2 不課徵土地增值稅規定之適用，至臻明確，復查決定維持原處分，並無違誤等語。

#### 理 由

- 一、按「本法之主管機關：在中央為內政部；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）（局）為縣（市）（局）政府。」「本條例所稱主管機關：在中央為行政院農業委員會；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」「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。」「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：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。」分別為都市計畫法第 4 條、農業發展條例第 2 條、第 38 條之 1 第 1 項、第 2 項、土地稅法第 39 條之 2 第 1 項、土地稅法施行細則第 57 條之 1 所明定。

- 二、再按財政部 102 年 4 月 26 日台財稅字第 10200051730 號函釋略以，有關農業用地經都市計畫變更為非農業用地，或主計畫再經 1 次以上修正變更為非農業用地，依農業發展條例第 38 條之 1 第 1 項各款規定申請不課徵土地增值稅，仍應以歷次變更後均符合該法條第 1 項第 1 款或第 2 款規定，始有其適用。又行政院農業委員會 99 年 12 月 29 日農企字第 0990011270 號函釋：「二、有關都市計畫土地，除農業區與保護區仍屬農業用地之範圍，得申請核發農業用地作農業使用證明書外，其他各種使用分區或用地，．．．，均得依旨揭條文之規定，申請核發『農業發展條例第 38 條之 1 土地作農業使用證明書』。三、又依據上揭條文之規定，前開土地如擬適用本條規定申請賦稅減免優惠，『得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向稅捐主管機關申請』，故農業主管機關應就是否屬農

業用地變更，以及參照農業用地作農業使用認定及核發證明辦法與本會相關函釋規定審認是否符合作農業使用，並據以核發『農業發展條例第 38 條之 1 土地作農業使用證明書』。四、至申請土地是否符合本條第 1 項第 1 款或第 2 款規定，依該條第 1 項規定應經都市計畫主管機關認定；另申請賦稅減免准否之審理屬稅捐主管機關之權責，且本條例 72 年 8 月 3 日修正生效前已變更為非農業用地之案件，並賦予地方政府（都市計畫及財稅單位）裁量權，併予敘明。」準此，都市計畫土地，除農業用地外之其他各種使用分區或用地，如擬適用農業發展條例第 38 條之 1 規定申請不課徵土地增值稅，申請人得檢具都市計畫機關出具之「認定申請土地符合農業發展條例第 38 條之 1 第 1 項第 1 款或第 2 款規定之文件」及農業主管機關核發之「農業發展條例第 38 條之 1 土地作農業使用證明書」，向稅捐主管機關申請不課徵土地增值稅。

三、卷查，訴願人於 102 年 7 月 3 日向原處分機關申報買賣移轉所有系爭土地予訴外人陳春○君，申請不課徵土地增值稅，係檢附宜蘭縣礁溪鄉公所 102 年 6 月 10 日礁鄉工分字第○○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）」、102 年 6 月 19 日礁鄉農字第 10200○○○號「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 10200○○○號函，並未檢附由都市計畫機關（即本府建設處）出具之「認定系爭土地符合農業發展條例第 38 條之 1 第 1 項第 1 款或第 2 款規定之證明文件」。原處分機關受理訴願人之申請後，未請訴願人補正上開文件，亦未洽本府（建設處）就系爭土地有無農業發展條例第 38 條之 1 規定之適用提供意見，逕以礁溪鄉公所 102 年 7 月 1 日礁鄉工字第 10200○○○號、102 年 7 月 17 日礁鄉工字第 10200○○○號及本府 102 年 8 月 8 日府建管字第 10201○○○號函為依據，否准訴願人不課徵土地增值稅之申請，處理程序及認定事實之基礎容有違誤。惟於復查程序，原處分機關業以 102 年 9 月 27 日宜稅法字第 10201○○○號函詢本

府，確認「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。」原處分機關據此作成復查決定，維持原處分，依訴願法第 79 條第 2 項規定：「原行政處分所憑理由雖屬不當，但依其他理由認為正當者，應以訴願為無理由。」即無不合。至本府主管機關之認定是否合法妥適，非屬本府訴願會之權責，不在本件訴願審理之範圍，併此敘明。

四、另訴願人質疑財政部 102 年 4 月 26 日台財稅字第 10200051730 號函之效力，並主張礁溪鄉公所 102 年 6 月 19 日礁鄉農字第 10200○○○號「農業發展條例第 38 條之 1 土地作農業使用證明書」，足以為本件不課徵土地增值稅之依據為等節。參照大法官釋字第 267 號、第 287 號解釋意旨：「法規條文適用時發生疑義者，主管機關自得為符合立法意旨之闡釋。」「行政主管機關就行政法規所為之闡釋，係闡明法規原意，固應自法規生效之日起有其適用，……」。財政部為財稅業務之最高主管機關，自得基於主管職權，解釋稅法適用上之疑義。再查，礁溪鄉公所出具之證明書已附註「系爭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，由都市計畫主管機關審認」及「系爭土地申請不課徵土地增值稅……，應檢具本證明及都市計畫主管機關出具之證明文件，向稅捐主管機關申請，並由其依法准駁」等語，而礁溪鄉公所並非都市計畫主管機關，尚無審認系爭土地是否符合農業發展條例第 38 條之 1 規定之權責，是訴願人上開主張，核無足採。

五、綜上所述，本件訴願核無理由，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	陳鑫益
	委員	余聯興
	委員	陳倉富
	委員	林國璋
	委員	簡坤山

委員 林映廷

委員 郭美春

委員 包漢銘

縣 長 林 聰 賢

中 華 民 國 103 年 2 月 17 日

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，並將副本抄送本府。