

嘉義縣政府訴願決定書

中華民國 108 年 2 月

府行法訴字第 1080

訴願人：李 00

住址：雲林縣 00 鎮 00 路 00 巷 00 號

訴願代理人：李 00

住址：嘉義縣 00 鎮 00 里 00 號

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關嘉義縣財政稅務局 107 年 12 月 4 日嘉縣財稅土字第 1071153447 號函處分提起訴願案，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人與訴外人蔡 00 等 2 人於 106 年 11 月 8 日訂立買賣契約，因移轉取得所有坐落本縣布袋鎮 00 段 112 及 132 地號等 2 筆土地(下稱系爭土地)，並檢附農業用地作農業使用證明書分別於 106 年 11 月 5 日、同年 12 月 6 日向原處分機關辦理土地增值稅(土地現值)申報，案經原處分機關審查，准予不課徵土地增值稅在案。訴願人嗣於 107 年 2 月 7 日以系爭土地上漁業設施物於 106 年取得容許使用證明為由，向原處分機關提出申請，請依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項定，調整系爭土地之原地價至 89 年 1 月 28 日修正公布生效之日公告現值，經原處分機關於 107 年 12 月 4 日以嘉縣財稅土字第 1071153447 號函否准訴願人之申請，訴願人不服，提起本件訴願，並經原處分機關檢卷答辯到府。

訴願意旨略以，訴願人主張系爭土地為農業用地，檢附 106 年申請之容許使用及 88、89、及 106 年航照圖，自 87 年即作農業設施，係屬與養殖不可分離之設施，申請依財政部 91 年 2 月 5 日台財稅字第 0910450669 號令及 99 年 6 月 23 日台財稅字第 09904727050 號函規定，主張 106 年申請之容許使用可溯及至 89 年為農業使用，調整原地價為 89 年 1 月之公告現值等語。

原處分機關答辯意旨略以，系爭土地嗣後補辦容許而作農業使用，僅得其於補辦容許作農業使用後之移轉時，申請適用不課徵土地增值稅，又系爭土地為特定專用區養殖用地，符合土地稅法施行細則第 57 條第 1 項第 2 款農業用地規定。訴願人檢附系爭土地切結書及魚塢經營契約書證明在 87、88 年間有養殖行為，不當然表示於 106 年補辦之容許證明文件，得溯及認定系爭土地於 89 年「依法」作農業使用。然訴願人援引財政部 99 年 6 月 23 日台財稅字第 09904727050 號函係屬個案核示，未納入 105 年版土地稅法令彙編內，又依財政部 101 年 11 月 16 日台財稅字第 10104057990 號令釋規定，凡未編入該彙編者，非經該部重新核定，一律不予援引適用。另系爭土地之地上設施物，比照 89 年及 106 年航照圖，農業設施形狀略有變動不一致之處，於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時並非整筆

土地仍作合法農業使用，顯與土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定不合，依法並無違誤等語。

理 由

- 一、按土地稅法第 10 條第 1 項第 1 款規定：「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。…」第 28 條規定：「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 項及第 4 項規定：「(第 1 項)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。(第 4 項)作農業使用之農業用地，於本法中華民國 89 年 1 月 6 日修正後第 1 次移轉，或依第 1 項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」、另按農業發展條例第 8 條之 1 第 2 項規定：「農業用地上興建固定基礎之農業設施，應先申請農業設施之容許使用，並依法申請建築執照。但農業設施面積在 45 平方公尺以下，且屬一層樓之建築者，免申請建築執照。本條例中華民國 92 年 1 月 13 日修正施行前，以興建有固定基礎之農業設施，面積在 250 平方公尺以下而無安全顧慮者，得免申請建築執照。」及農業用地作農業使用認定核發證明辦法第 4 條規定：「農業用地符合下列情形，且無第 5 條所定情形者，認定為作農業使用：…二、農業用地上施設有農業設施，並檢附下列各款文件之一：(一)容許使用同意書及建築執照。但依法免申請建築執照者，免附建築執照。(二)農業設施得為從來使用之證明文件。三、農業用地上興建農舍，並檢附農舍之建築執照。」。
- 二、次按財政部 93 年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函釋略以「主旨：有關農業用地於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正生效時，部分未作農業使用，嗣經依法分割，其可否准依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定以該修正施行日當期之公告現值為原地價，及如何確認當時之土地使用情形一案。說明：…土地稅法第 39 條之 2 第 4 項有關『作農業使用之農業用地』之認定，應以該農業用地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時，整筆土地均作農業使用為要件。…」91 年 3 月 4 日台財稅字第 0910450801 號函示「土地於拍定當時尚有違章建物，該違章建物雖於拍定後補辦建造手續及申請使用執照，不宜追溯認定建物自始為合法。系爭土地於拍定當時顯不符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項所定作農業使用之要件，縱當事人於拍定後補辦相關手續，並憑以申請核發農業用地作農業使用證明書，仍無上述條例不課徵土地增值稅定之適用。至可適用上述法條第 4 項規定一節，應視其於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時是否符合『作農業使用

之農業用地』之要件而定。」

- 三、卷查訴願人所有之系爭土地，使用分區：特定專用區，使用地類別：養殖用地，屬於土地稅法第39條之2第1項所規定之「農業用地」，該地上設置漁業設施，且於106年11月經地方農業主管機關即本縣布袋鎮公所，核發農業設施容許使用同意書，經原處分機關准予不課徵土地增值稅在案，嗣訴願人又於107年2月7日申請依土地稅法第39條之2第4項之規定調整原地價。原處分機關就上開訴願人未申請核准容許使用之農業設施，事後補辦容許使用，可否適用土地稅法第39條之2第4項規定1節，函請財政部核示，經該部函復表示涉及個案事實審認，請洽農業主管機關查明認定，業經本縣布袋鎮公所107年10月23日嘉布鎮農字第1070013719號回復略以：「三、本案於106年補辦電力室、飼料調配及儲藏室、轉運及操作處理場…等容許使用，本所核准申請之農業設施，僅依現場當時情況及申請人需求，經評估後核予。另航照圖作上空投影只能得知拍攝土地使用周圍使用情形，並無法得知當時設施內部實際使用情形。四、綜上，89年航照圖僅於申請農業設施容許時作為得免申請建築執照使用，無合法申請證明資料在案亦非屬合法之農業設施。」原處分機關復經調閱林務局農林航空測量所拍攝之88年及89年航照圖顯示，該系爭土地部分面積，存在有未經申請容許之漁業設施，屬於非整筆土地均戶農業使用。是原處分機關認系爭土地上之農業設施於89年1月28日前無合法申請證明資料，亦非屬合法農業設施，縱於日後取得農業設施容許使用證明文件，仍難認其於89年1月28日時係屬合法作農業使用之農業設施，遂否准訴願人之申請，揆諸首揭法令及財政部函釋規定，洵屬依法有據。
- 四、至於訴願人主張，系爭土地設置漁業設施自89年起從事養殖，持續使用至106年土地移轉時，仍作農業使用，援用財政部99年6月23日台財稅第09904757050號函釋意旨，屬程序瑕疵補正自始合法1節，惟查訴願人所援引前開財政部99年6月23日函釋係屬就具體個案所為之核示，並未納入105年版土地稅法令彙編內，依財政部105年10月26日台財稅字第10504038380號令釋規定，凡未編入105年版「土地稅法令彙編」者，自106年1月1日起，非經該部重行核定，一律不再援引適用。此外，該函係就個案所為之函示，僅對該案發生效力，核其情形與本件不同，自無從比附援引，逕自認定主管機關已明示得溯及承認未經取得容許使用漁業設施物之合法性。另參諸財政部上開函釋所引用之農委會99年4月30日農企字第0990123772號函、99年5月28日農企字第0990134762號函，係以設施物自始即作為與農業經營不可分離之農業設施使用，僅未踐行申請容許使用之程序，經補辦容許使用後得合法化。惟查本件系爭土

地上漁業設施，雖訴願人提出 88 年及 89 年航照圖，僅能證明系爭土地周圍使用情形，並無法提出相關資料可證明自始即作農業經營不可分離之農業設施使用之事實，縱然訴願人於 106 年已補辦取得農業設施容許使用證明文件，依財政部 91 年 3 月 4 日台財稅字第 0910450801 號函釋意旨，系爭土地上之漁業設施，尚難認其於 89 年 1 月 28 日時係屬合法作農業使用之農業設施，訴願人主張應有誤解，顯難採據。從而，原處分機關否准訴願人依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定申請調整系爭土地原地價為 89 年 1 月 28 日之公告現值，尚無違誤，應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願人法 79 條第 1 項規定，決定如主文。