

訴 願 人：○○○

法 定 代 理 人：○○○

送 達 代 收 人：○○○

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 95 年 4 月 19 日北市稽法甲字第 09461251100 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

- 一、緣訴願人（即受贈人）與案外人○○○（即贈與人）於 93 年 1 月 19 日向原處分機關中北分處申報本市中山區○○段○○小段 ○○地號持分土地之移轉現值，並檢附本府 93 年 1 月 2 日府建三字第 09304255200 號函略謂：「主旨：有關臺端申請.....等 2 筆土地之農業用地作農業使用證明一案.....說明：二、旨揭地號土地經本府都市發展局 92 年 12 月 29 日北市都二字第 09233379300 號函示略以：該位址既經國防部證明係『大直要塞管制區』範圍，則受要塞堡壘地帶法管制，無法依風景區使用。其如可證明於民國 45 年 5 月 4 日都市計畫發布實施前迄今仍作農業使用，應可符合前開規定，依原農業用地管制。三、本案業由本府建設局及○○地政事務所於 92 年 12 月 12 日會勘在案，土地現況分列如下：.....（一）○○段○○小段 ○○地號：現場為雜木林，符合農業使用。.....四、經查○○段○○小段 ○○地號土地位於風景區，前揭地號土地均非屬農業發展條例所定義之農業用地，惟農業用地作農業使用證明係針對農業用地進行核發，故本案不另核發農業用地作農業使用證明書。.....」向該分處申請系爭土地不課徵土地增值稅，經該分處於 93 年 2 月 2 日核發土地增值稅不課稅證明書在案。
- 二、嗣原處分機關中北分處查得系爭土地不符土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅之規定，乃以 93 年 6 月 15 日北市稽中北甲字第 09390161800 號函通知訴願人補徵土地增值稅計新臺幣 896,562 元。訴願人於 93 年 7 月 9 日向原處分機關陳情註銷該補徵稅款，惟經原處分機關報請財政部核示，財政部以 93 年 8 月 17 日臺財稅字第 0930475908 號函釋
系爭土地並無前揭不課徵土地增值稅規定之適用，原處分機關中北分處乃以 93 年 9 月 8 日北市稽中北甲字第 09360601200 號函復訴願人否准所請。訴願人不服，申請復查，經

原處分機關以 93 年 12 月 10 日北市稽法甲字第 09362913900 號復查決定：「復查駁回。

」

訴願人仍不服，於 94 年 1 月 5 日第 1 次向本府提起訴願，經本府以 94 年 6 月 28 日府訴字

第 09402847800 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 90 日內另為處分。」

三、嗣原處分機關重新審查後，以 95 年 4 月 19 日北市稽法甲字第 09461251100 號復查決定：「維持原核定。」訴願人猶不服，於 95 年 5 月 22 日第 2 次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、查本件訴願人提起訴願日期（95 年 5 月 22 日）距復查決定書送達日期（95 年 4 月 21 日）

雖已逾 30 日，惟期限之末日為星期日（95 年 5 月 21 日），以其次日代之，是本件並無逾期問題，合先敘明。

二、按稅捐稽徵法第 21 條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 5 年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為 5 年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者；其核課期間為 7 年。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」

土地稅法第 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。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」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 39 條之 2 第 1 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 3 條第 11 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 3 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 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。」

行為時土地稅法施行細則第 57 條規定：「本法第 39 條之 2 第 1 項所稱農業用地，其法律依據及範圍如下：一、農業發展條例第 3 條第 1 項第 11 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 3 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，無法依變更後之用地使用，經上開法律主管機關認定仍應依原來農業用地使用分區別或用地別管制使用者，得適用本法第 39 條之 2 第 1 項規定，不課徵土地增值稅。」第 58 條規定：「依本法第 39 條之 2

第

1 項申請不課徵土地增值稅者，應依左列規定檢附證明文件，送主管稽徵機關辦理：一、前條第 1 項之土地，應檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件。二、前條第 2 項之土地，應檢附各該法律主管機關核發仍應依原來農業用地使用分區別或用地別管制使用之證明文件，及直轄市、縣（市）農業主管機關核發之作農業使用證明文件。」

農業發展條例第 3 條第 1 項第 10 款、第 11 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。……十一、耕地：指依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區及森林區之農牧用地。」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。」

農業發展條例施行細則第 2 條規定：「本條例第 3 條第 10 款所稱依法供該款第 1 目至第 3 目使用之農業用地，其法律依據及範圍如下：一、本條例第 3 條第 11 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 3 款規定之土地。」

要塞堡壘地帶法第 4 條規定：「第一區內之禁止及限制事項：一、非受有國防部之特別命令，不得為測量、攝影、描繪、記述及其他關於軍事上之偵察事項。二、非經要塞司令之許可，不得為漁獵、採藻、繫泊船隻及採掘沙土、礦石等事項。三、非經要塞司令之許可，不得新設或改設各種建築物、堆集物、墳墓、窯窖、林園、牆垣、溝渠、池塘、水井及變更地面高低之工程。四、建築物應以可燃質物為主要材料，如係不燃質物建築之部份，其高度不得超過 1 公尺。五、堆集物之高度，不燃質物不得超過 2 公尺，可燃質物不得超過 4 公尺。六、要塞司令對於本區內裝置無線電短波收音機、播音機或畜養鴿類犬類或施放鞭炮、煙火及其他類似事項，得加以禁止。七、本區內禁止人民遷入居住。但要塞司令對於已居住區內及經過之人應詳加考核，如認為確有窺察軍事之嫌疑者，得加以拘留、偵訊，依法處理。八、要塞司令於必要時，經呈准國防部後，得將本區內居民一部或全部勒令遷出。」第 6 條規定：「第一、第二兩區內，應共同禁止及限制事項：一、第一區全部及第二區特別指定地區如山地或要塞獨立守備地區，非經要塞司令之許可，不論軍警人民不得出入。二、因公出入特別指定地區者，非經要塞司令之許可，不得攜帶照相機、武器、觀測器及危險物品。三、非經中華民國政府之許可，外國商輪、軍艦不得通過或停泊。四、非經國防部之許可，不得新設或變更鐵路、道路、河渠、橋樑、堤塘、隧道、永久棧橋等工程。但交通部對於上列工程如有設施，除緊急搶修者外，應先與國防部洽商。」

行政院 83 年 11 月 28 日臺 83 財字第 44533 號函釋：「.....核復事項：農業用地經都市

計

畫變更為新市鎮特定區、住宅區或其他使用分區，在細部計畫尚未完成前，如經都市計畫主管機關認定，仍應依原來之土地使用分區別（或用地別）管制而視為農業用地，其於移轉或繼承時，仍有土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 31 條規定之適用。

」

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。」

三、本件訴願理由略以：

39 (一) 系爭土地移轉依行政院 83 年 11 月 28 日臺 83 財字第 44533 號函釋，應有土地稅法第

號

條之 2 及農業發展條例第 37 條第 1 項規定之適用。系爭土地雖於 45 年首次都市計畫即編定為風景區，然據市府都市發展局 92 年 12 月 29 日北市都二字第 09233379300

自

函，表示「系爭土地如可證明 45 年 5 月 4 日都市計畫發布實施前迄今仍作農業使用，應可符合前開規定，依原農業用地管制」。且市府 93 年 1 月 2 日府建三字第 09304255200 號函亦認定，系爭土地現場為雜木林，符合農業使用。顯見系爭土地符合行政院 83 年 11 月 28 日臺 83 財字第 44533 號函釋精神，基於行政程序法之平等原則，

得申請不課徵土地增值稅。

(二) 原處分機關援引財政部函釋否准訴願人之申請，惟查該函釋明顯有任意擴張、減縮法律所定租稅義務或減免之要件。又查依行政程序法第 117 條規定，如受益人無第 119 條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分者，行政機關不得撤銷之。訴願人對於原處分機關中北分處先前所為核發土地增值稅不課稅證明書之信賴應予保護，原行政處分機關依法不得將該授益處分撤銷。

四、卷查本案前經本府以 94 年 6 月 28 日府訴字第 09402847800 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 90 日內另為處分。」其理由略以：「……五、惟查按首揭土地稅法施行細則第 57 條規定，土地稅法第 39 條之 2 第 1 項所稱農業用地，其法令依據及範圍與農業發展條例第 3 條第 10 款所定義之農業用地，尚屬有別。是本件系爭土地雖經前開本府 93 年 1 月 2 日府建三字第 09304255200 號函認定非屬農業發展條例所定義之農業用地，惟其是否亦非屬土地稅法施行細則第 57 條規定之農業用地範圍，而無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項之適用，就此爭點原處分機關既未予究明，亦無相關卷證資料可供具體認定，原處分自有可議之處；另按首揭土地稅法施行細則第 58 條規定，依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項申請不課徵土地增值稅者，均須檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之作農業使用證明文件等資料，送主管稽徵機關辦理。經查本件系爭土地業經前開本府 93 年 1 月 2 日府建三字第 09304255200 號函復不另核發農業用地作農業使用證明書在案，則系爭土地得否依照上開規定辦理不課徵土地增值稅之申請，亦生疑問，爰請原處分機關就此問題一併研議斟酌。……」

五、本件原處分機關重為復查決定仍維持原處分，其理由依復查決定書重為復查決定之理由記載略以：「……二、有關本案土地是否符合（行為時）土地稅法施行細則第 57 條定義之農業用地乙節，依（行為時）土地稅法施行細則第 57 條第 1 項規定所稱農業用地，

其法律依據及範圍如下：（一）農業發展條例第 3 條第 1 項第 11 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 3 款規定之土地。查本市屬都市計畫法劃定範圍，故無前開第（二）、（三）項區域計畫法之適用，又系爭土地亦非屬其餘（一）、（四）、（五）項所述之土地，故不符土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定『農業用地』之要件。三、按財政部 91 年 12 月 26 日臺財稅字第 0910458277 號函釋

.....

.. 系爭土地雖有臺北市政府建設局與中山地政事務所於 92 年 12 月 12 日會勘結果，謂『.....（一）○○段○○小段 ○○地號：現場為雜木林，符合農業使用』及臺北市政府都市發展局 92 年 12 月 29 日北市都二字第 09233379300 號函謂『系爭土地如可證明 45 年

5

月 4 日都市計畫發布實施前迄今仍作農業使用，應可符合前開規定，依原農業用地管制』，惟系爭土地於民國 45 年 5 月 4 日起即編定為風景區，迄今並未變更，非屬都市計畫內農業區或保護區之農業用地，與『作農業使用之農業用地』之要件不符，亦與『農業用地經依法律變更編定為非農業用地』之情形殊異，依前揭函釋並無不課徵土地增值稅之適用。.....」

六、按土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 37 條第 1 項係規定，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。是依上開規定觀之，得適用該規定申請不課徵土地增值稅之客體，限於作農業使用之農業用地。又關於前開 2 法條中所稱農業用地之法令依據及範圍，行為時土地稅法施行細則第 57 條第 1 項及農業發展條例施行細則第 2 條已有規定。卷查本市屬都市計畫法劃定範圍，且本件系爭本市中山區○○段○○小段 ○○地號持分土地於 45 年第 1 次公告臺北市都市計畫時即劃設為風景區，此有本府都市發展局 93 年 5 月 10 日北市都規字 09331509900 號函附卷可稽，亦為訴辯雙方所不爭執，是系爭土地非屬行為時土地稅法施行細則第 57 條第 1 項及農業發展條例施行細則第 2 條規定範圍內農業用地之事實洵堪認定。

七、復查本案前經原處分機關報請財政部核示，經財政部以 93 年 8 月 17 日臺財稅字第 0930475908 號函釋略以：「主旨：○○○君申報移轉其所有貴轄中山區○○段○○小段 ○○地號土地案，如經查明該土地於 45 年首次都市計畫即編定為風景區，應無土地稅法第 3

9 條之 2 第 1 項（農業發展條例第 37 條第 1 項）規定不課徵土地增值稅之適用..... 說明：二、查 89 年 1 月 26 日修正公布之土地稅法第 10 條（農業發展條例第 3 條第 10 款）規定：

『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.....』，上開法律修正後之農業用地範圍，只涵蓋非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，其土地使用性質並應以依法指定供農業相關者為限。三、另..... 有關土地稅法第 39 條之 2 第 1 項（農業發展條例第 37 條第 1 項）不課徵土地增

值

稅規定之適用，應以該移轉土地於移轉時，符合『作農業使用之農業用地』，或『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用地使用分區別或用地別管制使用』為要件。本案土地如經查明未符上述要件者，自無前揭條項不課徵土地增值稅規定之適用。.....」又依本府都市發展局 94 年 7 月 1 日北市都規字第 09432892100 號函所示，系爭土地由本府公告之第 1 次都市計畫，45 年 5 月 4 日北市工字第 14417 號發布之「臺北市都市計畫圖」案內劃設為風景區，後因本市土地使用分區管制規則已針對風景區之使用項目及強度予以規定，故毋須擬定細部計畫。是其亦不符合行為時土地稅法施行細則第 57 條第 2 項規定或行政院 83 年 11 月 28 日臺 83 財字第 44533 號函釋所稱「

農業

用地經都市計畫變更為新市鎮特定區、住宅區或其他使用分區，在細部計畫尚未完成前，經都市計畫主管機關認定」者。另查本府 93 年 1 月 2 日府建商字第 09304255200 號函，亦認定系爭土地非屬農業發展條例所定義之農業用地，故否准莊○○核發系爭土地農業用地作農業使用證明書之申請，是系爭土地並未取得農業用地作農業使用證明書，則本次原處分機關重為復查決定審認系爭土地無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 37 條第 1 項規定之適用，依稅捐稽徵法第 21 條規定依法補徵訴願人系爭土地增值稅，自屬有據。

八、至於訴願人主張依據本府都市發展局相關函文皆可說明系爭土地係屬農業用地，依平等原則系爭土地應有行政院 83 年 11 月 28 日臺 83 財字第 44533 號函釋之適用；且前開財政部

函釋係任意擴張、減縮法律所定租稅義務或減免之要件等節。經查本府都市發展局之相關函文，僅係對於系爭土地之使用及管制狀況所為說明，且依本府都市發展局 92 年 12 月 29 日北市都二字第 09233379300 號函亦說明系爭土地之使用管制，係基於國防部 91 年 3 月 29 日公告之「大直要塞管制區域圖」將系爭土地劃歸於要塞管制區之禁建區範圍，非因系爭土地劃歸農業用地或原屬農業用地經都市計畫變更為新市鎮特定區、住宅區或其

他使用分區，而有細部計畫尚未完成之情事，是系爭土地亦無首揭行政院 83 年 11 月 28 日臺 83 財字第 44533 號函釋之適用。又查財政部 93 年 8 月 17 日臺財稅字第 0930475908 號

函

，係屬主管機關基於職權因執行特定法律之規定，所為必要之釋示，以供下級機關所屬公務員行使職權時之依據，且該函釋之內容，僅係闡明法規之原意，並無訴願人所稱任意擴張、減縮法律所定租稅義務或減免之要件。另關於訴願人主張信賴保護乙節，經查在稅捐核課期間內，另發現應徵之稅捐者仍應依法補徵，稅捐稽徵法第 21 條第 2 項定有明文；又依行政法院 58 年度判字第 31 號判例意旨：「……，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分，因具有形式上之確定力，惟稽徵機關如發現原處分確有短徵，為維持課稅公平原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額。」本案既經原處分機關於核課期間內發現系爭應徵之土地增值稅，即應依法補徵。訴願主張各節，顯係誤解法令，不足採據。從而，原處分機關中北分處否准訴願人註銷補徵土地增值稅款之申請，及原處分機關重為復查決定維持原核定，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

九、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

副主任委員 王曼萍

委員 陳 敏

委員 曾巨威

委員 曾忠己

委員 陳淑芳

委員 林世華

委員 陳石獅

委員 陳立夫

委員 陳媛英

中 華 民 國 95 年 7 月 19 日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠決行

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)