苗栗縣政府訴願決定書 107年苗府訴字第58號

發 文 日 期：中華民國108年2月1日

發 文 字 號：府訴字第1080025089號

訴　願　人： 甲○○

原處分機關： 苗栗縣政府稅務局

 訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關107年8月29日苗稅土字第1072020781號函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

　　主　　文

訴願駁回。

　　事 實

緣訴願人所有坐落於苗栗縣○○鎮○○段○○○及○○○地號土地，持分各為七分之一(以下合稱系爭土地)，因清償債務，經臺灣苗栗地方法院民事執行處強制執行拍賣，而由訴外人乙○○拍定取得。原處分機關以訴願人為納稅義務人，按一般用地稅率核算土地增值稅為新臺幣6萬3,409元，請臺灣苗栗地方法院代為扣繳，並以107年7月20日苗稅土字第1071461196號函知訴願人，如有符合作農業使用之農業用地移轉不課徵土地增值稅等優惠稅率之要件者，於文到次日起30日內檢附相關證明文件向原處分機關申請。嗣訴願人向原處分機關申請不課徵土地增值稅，並以系爭土地尚在申請變更編定而請求延長期限，俟變更完竣後再行補正農業用地作農業使用證明書，惟原處分機關認於拍賣當時系爭土地為「一般農業區交通用地」，不符土地稅法第39條之2第1項規定，而以107年8月29日苗稅土字第1072020781號函(下稱原處分)否准訴願人所請，訴願人不服，提起本件訴願，並經原處分機關檢卷答辯到府。

 理 由

1. 本件訴願意旨略以：系爭土地自民國44年迄今107年一直簽有375租約，一直做農務、農地使用。可能是60年代，貴政府曾計畫把通霄鎮中山路(舊省道)往後龍方向拓寬，不知何年把在中山路省道旁該○○○、○○○地號土地改列為「交通用地」，但近期向貴府工務處工務段查詢，才知81、82年間在遠方另開拓6線新省道(外環道路)原中山路舊省道不拓寬。貴府相關單位卻未將60年代被變更為「交通用地」的○○段○○○、○○○地號及附近省道旁農地更正農牧用地。前經向貴府工務處、農業處申請土地廢道證明，於107年8月23日會勘紀錄也結論旨揭地號土地目前現況為雜草、泥土地(秋季缺水休耕)無道路使用跡象，亦未做道路使用，爰無須辦理廢道，原則同意變更為其他用途。且該段舊省道也不會拓寬(已另開拓新省道)。請准依事實及原因之認定，准予農地移轉免徵土地增值稅，否則只好向臺灣苗栗地方法院訴請追查貴府那些行政單位疏失，致原有中山路舊省道旁農地被政府改編「交通用地」卻未更改回「農牧用地」之責任及造成之損害賠償。
2. 原處分機關則答辯以：依土地稅法第39條之2第1項規定，申請不課徵土地增值稅，應以移轉時該農業用地確作農業使用為要件，倘於移轉時，未符合「農業用地」之要件，即使作農業使用，自無該規定之適用，縱於嗣後將土地變更編定為農業使用，亦僅得就其於變更編定後之移轉時，始得申請適用不課徵土地增值稅。系爭土地經臺灣苗栗地方法院於107年5月8日拍定時之土地登記資料，使用編定為「一般農業區交通用地」，非屬土地稅法施行細則第57條所稱「農業用地」之範圍，應無土地稅法第39條之2第1項不課徵土地增值稅規定之適用；訴願人雖已向各相關主管機關申請系爭土地編定之變更，並據此向本局申請延長3個月補正農業用地作農業使用證明書，然縱嗣後變更編定為「一般農業區農牧用地」，亦係於地政機關核准變更之後，系爭土地始發生屬「農業用地」之範圍之效力，非溯及至拍定當時之使用編定，故本件拍賣之移轉，自無該項不課徵土地增值稅規定之適用；亦即系爭土地嗣後若經核准變更編定為農業用地，本縣通霄鎮公所據此核發之農業用地作農業使用證明書，已非依據拍定當時之土地使用編定而核發，其係作為系爭土地於變更編定後之移轉申請不課徵土地增值稅之用，非訴願人所認延長3個月補正，即可申請不課徵土地增值稅。另本局於107年10月8日以苗稅土字第1071461858號函詢本縣通霄鎮公所，訴願人有無提出申請系爭土地農業用地作農業使用證明書，經該公所同年月12日通鎮農字第1070016103號函復「尚未收受前開申請」，與土地稅法施行細則第58條第1項及財政部89年8月1日台財稅第0890454858號函規定亦未符，併予敘明，是本件訴願人所爭於法無據，本局核定並無不當。
3. 按土地稅法第5條規定：「(第一項)土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。三、土地設定典權者，為出典人。(第二項)前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」、第28條規定略以：「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規定：「(第一項)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。(第二項)前項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事時，於再移轉時應課徵土地增值稅。(第三項)前項所定土地承受人有未作農業使用之情事，於配偶間相互贈與之情形，應合併計算。(第四項)作農業使用之農業用地，於本法中華民國八十九年一月六日修正施行後第一次移轉，或依第一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。(第五項)本法中華民國八十九年一月六日修正施行後，曾經課徵土地增值稅之農業用地再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該土地最近一次課徵土地增值稅時核定之申報移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，不適用前項規定。」、第39條之3規定：「(第一項)依前條第一項規定申請不課徵土地增值稅者，應由權利人及義務人於申報土地移轉現值時，於土地現值申報書註明農業用地字樣提出申請；其未註明者，得於土地增值稅繳納期間屆滿前補行申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。但依規定得由權利人單獨申報土地移轉現值者，該權利人得單獨提出申請。(第二項)農業用地移轉，其屬無須申報土地移轉現值者，主管稽徵機關應通知權利人及義務人，其屬權利人單獨申報土地移轉現值者，應通知義務人，如合於前條第一項規定不課徵土地增值稅之要件者，權利人或義務人應於收到通知之次日起三十日內提出申請，逾期不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58條規定：「(第一項)依本法第三十九條之二第一項申請不課徵土地增值稅者，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，送主管稽徵機關辦理。(第二項) 直轄市、縣（市）農業主管機關辦理前項所定作農業使用證明文件之核發事項，得委任或委辦區、鄉（鎮、市、區）公所辦理。」；財政部91年8月21日台財稅字第0910455239號函意旨略以：「二、依土地稅法第39條之2第1項規定申請不課徵土地增值稅，應以移轉時，該農業用地確作農業使用為要件。倘於移轉時，未符上述要件，自無該規定之適用；縱於嗣後補辦容許而作農業使用，亦僅得就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。三、農業用地經法院拍賣，於拍定當時之土地使用現況，既經審查不符合農業使用規定，未獲准核發農業用地作農業使用證明書，縱於嗣後補辦容許使用，其於拍定移轉時仍與土地稅法第39條之2第1項規定，移轉時作農業使用之要件不符。」、財政部89年8月1日台財稅字第0890454858號函意旨略以：「二、本部89年5月24日台財稅第0890453867號函釋規定係指當事人申請不課徵土地增值稅，所檢附農業用地作農業使用證明書之核發日期，至遲應在辦竣登記日仍在6個月有效期間內，始得據以申請不課徵土地增值稅。惟考量法院拍賣之農業用地，拍定人自領得執行法院所發給權利移轉證書之日起，即取得該不動產所有權，不以登記為生效要件，且土地稅法第39條之3第2項賦予申請人一定申請期間之規定，拍定人於拍賣時無須檢附農業用地作農業使用證明書等事實，有關法院拍賣農業用地，當事人檢附之農業用地作農業使用證明書，在主管稽徵機關通知之次日起30日內，仍在有效期間者，仍可適用土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅。三、現行法院拍賣之農業用地，申請不課徵土地增值稅，申請人須先向鄉鎮市區公所申請核發農業用地作農業使用證明書後，再向稅捐稽徵機關申請不課徵土地增值稅，是以，當事人收到稅捐稽徵機關通知，始向鄉鎮市區公所申請核發農業用地作農業使用證明書，應扣除主管機關核發該證明書之期間，作為其申請不課徵土地增值稅之申請期限，以資銜接。四、稅捐稽徵機關依土地稅法第39條之3第2項規定通知當事人之文書應合法送達，倘該通知未合法送達，當事人以未收到通知為由，於嗣後提出申請時，稅捐稽徵機關應予受理。」。
4. 土地稅法第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。並土地稅法施行細則第57條就土地稅法第39條之2第1項所稱農業用地之定義、法律依據及其範圍，定有明文。是申請不課徵土地增值稅的要件之一，自需土地屬農業用地，否則即無土地稅法第39條之2第1項規定適用。卷查，訴願人因其所有系爭土地經臺灣苗栗地方法院強制執行拍賣由訴外人乙○○拍定，而負有繳納土地增值稅之義務，又系爭土地之使用分區與使用地類別為一般農業區交通用地，係屬非都市土地，與土地稅法施行細則第57條所定義之農業用地並不相符，復按財政部91年8月21日台財稅字第0910455239號函意旨，是否符合申請不課徵土地增值稅之要件，係以土地移轉時即本案中拍定人取得不動產權利移轉證書為判斷時點，是以，系爭土地縱於拍定移轉後提出變更土地編定申請，亦無從改變拍定移轉時系爭土地非屬農業用地而不符不課徵土地增值稅之要件，況系爭土地迄今尚未變更土地使用編定，此依卷附查詢時間為107年10月5日之系爭土地地籍資料可得而知。從而，原處分機關以訴願人之申請不符土地稅法第39條之2第1項規定而為原處分，尚非無據。且依訴願人107年8月10日申請函內容(原處分機關於同年8月15日收件，文號：1072020781)及苗栗縣通霄鎮公所107年10月12日通鎮農字第1070016103號函可知，訴願人尚未申請農業用地作農業使用證明，與土地稅法施行細則第58條規定申請不課徵土地增值稅應附證明文件之要求不符，亦無財政部89年8月1日台財稅字第0890454858號函意旨「當事人收到稅捐稽徵機關通知，始向鄉鎮市區公所申請核發農業用地作農業使用證明書，應扣除主管機關核發該證明書之期間，作為其申請不課徵土地增值稅之申請期限，以資銜接。」之適用。是以，揆諸前揭法規與函釋意旨，原處分之作成，於法核無不合，應予維持。
5. 綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第79條第1項規定，決定如主文。

中 華 民 國 108 年 1 月 23 日