臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年4月18日辯

原　　告　陳秋海
訴訟代理人　林開福　律師
　　沈暐翔　律師
被　　告　臺中市政府地方稅務局
代　表　人　沈政安
訴訟代理人　吳振裕
　　邱綺苓
　　賴怡如

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服臺中市政府中華民國107年7月19日府授法訴字第1070106983號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

本件原告起訴時，被告之代表人為陳進雄，嗣於訴訟中變更為沈政安，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，經核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

緣訴外人戴義南等16人原公同共有臺中市○○區○○段○○○○○號土地，經臺灣臺中地方法院民事執行處以民國（下同）107年2月5日中院麟民執104司執子字第16376號函通知被告

已由原告及訴外人陳春琦拍定，被告乃按一般用地稅率核課土地增值稅，函請臺灣臺中地方法院民事執行處代為扣繳。嗣原告於同年3月21日檢具拍定後與陳春琦分管部分之系爭土地農業用地作農業使用證明書（以下簡稱農地農用證明書）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，並將溢繳稅款加計利息退還臺灣臺中地方法院民事執行處重新分配。經被告所屬文心分局107年4月3日中市稅文分字第1072104032號函（下稱原處分）以系爭土地原為戴義南等人公同共有，拍定時地上有未辦保存登記建物，無法因事後取得農地農用證明書而認定不課徵土地增值稅等語，否准所請。原告不服，向臺中市政府提起訴願遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1、按「行政處分除非具有無效之事由而無效外，具有存續力，在未經撤銷、廢止或未因其他事由失效前，其效力繼續存在（行政程序法第110條第3項參照）；另行政處分具有構成要件效力，即有效之行政處分，處分機關以外之國家機關，包括法院，除非是有權撤銷機關，應尊重該行政處分，並以之為行為之基礎，因而一有效行政處分（前行政處分）之存在及內容，成為作成他行政處分之前提要件時，前行政處分作成後，他行政處分應以前行政處分為其構成要件作為決定之基礎，該他行政處分成為行政訴訟之訴訟對象時，由於前行政處分並非訴訟對象，該他行政處分之受訴行政法院，並不能審查前行政處分之合法性，前行政處分之合法性應由以前行政處分為程序對象或訴訟對象之訴願機關或行政法院審查之。」此有最高行政法院100

年度判字第1118號判決要旨可資參照。

2、依土地稅法第39條之2第1項申請不課徵土地增值稅者，應於收到主管稽徵機關通知之次日起30日內檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農地農用證明文件，送主管稽徵機關申請辦理。則農業用地是否作農業使用既係以直轄市、縣（市）農業主管機關所核發之農地農用證明書為證明，於該證明書之授益處分遭農業主管機關撤銷前，稅捐稽徵機關並非主管機關，依行政程序法第110條第3項規定自應受其拘束，不得另為實質審查而作不同認定。本件臺中市南屯區公所依原告申請發給之107年3月20日公所農建字第1070005729號系爭農地農用證明書行政處分，從未經撤銷、廢止或因其他事由失效，依上開最高行政法院判決意旨，具構成要件效力，被告依法應尊重該授益行政處分，並以之為行為之基礎。亦即，系爭農地農用證明書已足資證明原告分管部分之土地在拍定時確實為供農業使用而有土地稅法第39條之2第1項之適用，被告應作成准予不課徵土地增值稅之處分。

3、詎訴願決定及原處分對此卻援引行政院農業委員會98年5月20日農企字第0980129458號函釋為據，主張農業用地作農業使用之認定於公同共有土地應以整筆土地為認定，而系爭土地於拍定時，其上既有未辦保存登記建物之情形，自無從就作農業使用部分取得農地農用證明書，亦無土地稅法第39條之2第1項不課徵土地增值稅之適用云云。惟查：

⑴訴願決定及原處分所援引之行政院農業委員會98年5月20日農企字第0980129458號函釋，因與函釋公布後所增訂之民法第828條第2項之規定相牴觸，應認無效而無從適用之

。

A.按民法第828條第2項於98年7月23日增訂之理由略謂：「關於共有物之管理、共有人對第三人之權利、共有物使用、管理、分割或禁止分割之約定對繼受人之效力等規定，不惟適用於分別共有之情形，其於公同共有亦十分重要，且關係密切，為期周延，爰增訂第2項準用規定。」等文。

B.查訴願決定及原處分所援引之行政院農業委員會98年5月20日農企字第0980129458號函釋固謂：「……三、又民法有關公同共有之成立、消滅、公同共有人之權利義務關係、公同共有物之分割限制等分別定於同法第827條至第830條。因此，不宜將公同共有之案件套用規範分別共有之相關條文。四、本案公同共有農業用地成立原因，似為因未辦理分割遺產，致依民法第1151條之規定而成為公同共有，故其申請核發農業用地作農業使用證明書，應就該公同共有之農業用地視為一整體審認之。」云云。惟前揭行政院農業委員會函釋之所以主張「不宜將公同共有之案件套用規範分別共有之相關條文」，係因為函釋作成當時之民法第827條至第830條之規定並無得準用分別共有之相關規定。然在前揭98年5月20日行政院農業委員會函釋公布後之98年7月23日，民法第828條第2項「公同共有得準用分別共有之關於共有物之管理、共有人對第三人之權利、共有物使用、管理、分割或禁止分割之約定對繼受人之效力等規定。」之增訂規定即施行生效，其內容顯與前揭行政院農業委員會函釋相牴觸。則前揭行政院農業委員會函釋既與上開民法第828條第2項之增訂規定相牴觸，自應認該函釋無效

而無從適用之。

C.訴願決定對此雖又以行政院農業委員會102年7月26日農企字第1020222307號函說明二：「復查民法第827條第3項規定，各公同共有人之權利，及於公同共有物之全部。依本會99年3月25日農企字第0990117058號函釋，公同共有農地於審認核發農用證明時，應視為一整體審認之，併予敘明。」為據，主張在民法第828條第2項修正公布施行後，公同共有農地於審認核發農用證明時，仍應以一整體審認之云云。惟前揭行政院農業委員會102年7月26日農企字第1020222307號函釋所適用之情形，與本案所涉事實不同，自無適用之餘地，茲說明如後：查前揭行政院農業委員會102年7月26日農企字第1020222307號函釋僅係針對在有民法第827條第3項適用之情形時（即各公同共有人之權利，及於公同共有物全部），公同共有農業用地之農用證明書應如何審認核發為解釋，與本件「共有人間有成立分管契約，而各共有人僅得就分管部分為使用、收益」之情形有別，自無適用餘地。則本件既無上開行政院農業委員會102年7月26日農企字第1020222307號函釋之適用，訴願決定以上開函釋為據，逕認在民法第828條第2項修正公布施行後，公同共有農地於審認核發農用證明時，仍應以一整體審認之云云，自有違誤。

⑵退步言之，縱認系爭行政院農業委員會98年5月20日農企字第0980129458號函釋仍有效力（按：原告否認之），惟觀諸其記載「故其申請核發農地農用證明書，應就該公同共有之農業用地視為一整體審認之」之內容可知，此乃係農業主管機關針對未成立分管契約之公同共有農業用地之

共有人申請農地農用證明書應如何認定所為之函釋，核與本件稅務機關應否依土地稅相關法令規定核課土地增值稅有別，自無從比附援引之。且本件農業主管機關即臺中市南屯區公所既已認定系爭分管部分土地係作農業使用，並核發農地農用證明書，則被告依行政程序法第110條第3項規定及上開最高行政法院100年度判字第1118號判決意旨，自應受該證明書之授益處分拘束，不得另為實質審查而作不同認定。故訴願決定及原處分援引行政院農業委員會98年5月20日農企字第0980129458號函釋為據，逕認系爭土地於拍定時，其上既有未辦保存登記建物之情形，自無從就作農業使用部分（即系爭分管部分）取得農地農用證明書，亦無土地稅法第39條之2第1項不課徵土地增值稅之適用云云，自屬無據。另訴願決定對此雖援引最高行政法院106年度判字第668號判決略以「原審因而肯認被上訴人為判斷上訴人申請不課徵該土地土地增值稅是否應准許，因前開作農地農用證明書僅得證明該土地於105年11月間是否供農業使用之情形，至99年9月間拍定時之實情如何，尚需進一步調查後，始得為認定……」為據，而謂被告就是否符合土地稅法第39條之2第1項所定不課徵要件有實質審核權限，非謂其已取得農地農用證明書即排除被告就稅法所賦予之審查權限云云。惟該判決所涉事實與本件情形有別，自無從比附援引，茲說明如下：

A.按最高行政法院106年度判字第668號判決略謂：「……茲以系爭319-3地號土地於99年9月間即拍定，而本件上訴人於該拍定之6年後始申請取得農地農用證明書，則上訴人於前揭申請時，距離該土地拍定之現況時間已久遠，且該土地早已拍定予他人所有，則僅憑該事後申請

之證明書，自無從遽予就該土地於99年9月間拍定時是否作農業使用之狀況為證明；況關於前開土地之土地增值稅是否免徵或應如何課徵，被上訴人始為主管之稽徵機關，自有實質審核是否符合土地稅法第39條之2第1項規定要件之權限，非謂土地所有權人只要提出農業用地作農業使用證明書，主管稅捐稽徵機關即不得再為審核，仍應視實際上該證據是否可採為認定依據而定。原審因而肯認被上訴人為判斷上訴人申請不課徵該土地土地增值稅是否應准許，因前開作農地農用證明書僅得證明該土地於105年11月間是否供農業使用之情形，至99年9月間拍定時之實情如何，尚需進一步調查後，始得為認定……」等文。亦即，該案上訴人係於土地遭拍定之6年後始申請取得農地農用證明書，並未依土地稅法第39條之3第2項定，於收到通知之次日起30日內檢附農地農用之證明文件向主管稽徵機關提出申請。因前開作農地農用證明書係在拍定6年後始取得，無從憑之就土地於拍定時是否作農業使用之狀況為證明。故在此種情形時，方可由主管稽徵機關就土地於拍定時之實情為調查及認定。

B.惟本件原告在收到被告通知後之30日內，即檢具臺中市南屯區公所就原告分管部分土地核發之農地農用證明書，向被告就系爭分管部分土地為不課徵土地增值稅之申請，並無所謂農地農用證明書不足證明系爭分管部分土地於拍定時是否作農業使用之情形。是最高行政法院106年度判字第668號判決所涉事實與本件情形截然不同，自無從比附援引。

⑶再退步言之，縱認系爭行政院農業委員會98年5月20日農

企字第0980129458號函釋仍有效力，且被告在依土地稅相關法令規定核課土地增值稅時，亦得比附援引之（按：原告否認之），惟本件所涉事實亦與該函釋之情形有別，自無適用之餘地。

A.按行政院農業委員會農企字第0990165544號函釋略謂：「……四、又農業用地作農業使用證明書之核發涉及農業用地所有權人申請賦稅減免優惠之權益，且因共有土地之權屬關係較單獨所有者複雜，為保障各共有人之權益，本會90年7月31日（90）農企字第900010341號函爰依研商結論，提出適法之處理措施，得採取全體共有人合意之分管契約方式，就個別分管區域審認，核發其持分部分之農地農用證明書；至本會91年4月17日農企字第0910010038號函說明二後段『倘如其他共有人有不同意見之表示，則該共有人合意之分管契約書無法成立。』一節，經查上開函內容係為使分管契約符合全體共有人合意之意旨，尚無違前開民法之規定，且於實務執行上仍確有必要，宜併同採行。」

B.次按，財政部98年8月11日臺財稅字第09800300830號函略以：「……二、按土地稅法第39條之2第1項及第4項規定，均以農業用地須作農業使用為適用要件，是本部89年1月27日臺財稅字第0890450597號函釋有分管事實之共有農地，共有人就其分管部分作農業使用並取得作農業使用證明，其分管事實之認定，於該條第1項及第4項規定情形，應均得適用。」

C.查由上開行政院農業委員會及財政部函釋可知，有分管事實之共有農地，如因部分共有人未依法作農業使用，而使整宗土地不得依土地稅法第39條之2第1項規定不課

徵土地增值稅，顯有違公允原則，故為兼顧當事人之權益，乃以共有農地倘經全體共有人訂有分管契約或有默示之分管事實者，得依分管位置，按其實際使用情形核發分管部分之農地農用證明書，並依土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅。而本件即係屬於共有農地之共有人間有成立分管契約之情形，依上開函釋，農業主管機關自得依分管位置，按其實際使用情形核發分管部分之農地農用證明書，並由稅務機關依土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅。至於，訴願決定及原處分所援引之系爭行政院農業委員會98年5月20日農企字第0980129458號函釋，其內容並未就共有人間有成立分管契約時，應如何審認及核發農地農用證明書有所解釋，於本件自無適用之餘地。

4、另訴願決定及原處分又援引財政部96年8月24日臺財稅字第09604742440號函釋為據，主張原告檢附之107年3月20日農地農用證明書，係臺中市南屯區公所依原告與訴外人分別共有系爭土地之分管契約書及分管圖，於拍定日後作現場勘查，就原告分管部分審認作為農業使用而核發之證明，並非拍定當時所為之審認，無法作為本件拍賣土地申請不課徵土地增值稅之準據云云。惟查，系爭財政部96年8月24日臺財稅字第09604742440號函釋，與本件情形有別，應無適用之餘地。故訴願決定及原處分以此函釋為據，主張系爭農地農用證明書並非拍定當時所為之審認，無法作為本件拍賣土地申請不課徵土地增值稅之準據，並駁回原告之申請，自有違誤：

⑴查財政部96年8月24日臺財稅字第09604742440號函釋意旨係主張法院拍賣農業用地，部分未依農業使用，嗣於拍定

後申准辦理分割，農業主管機關始核發農地農用證明書，仍應課徵土地增值稅。惟本件系爭1029地號土地在拍定後並無所謂辦理分割之情形；且系爭土地係於拍定前即已調解分管（按：原告亦為參加調解人，詳後述），顯與上開財政部函釋情形有別，自無適用餘地。

⑵次查，系爭1029地號土地於拍定前即已調解分管，分管如104年12月15日臺中市中興地政事務所土地複丈成果圖所示A部分面積7平方公尺之土地、B部分面積476平方公尺之土地及C部分面積1,728平方公尺之土地，且原告亦為參加調解人。而原告及訴外人陳春琦（兩人為朋友關係）嗣各以持分比例1728/2211及483/2211拍定系爭1029地號土地，繼受上開調解程序之分管，即由原告分管C部分之土地，而訴外人陳春琦則分管A部分及B部分之土地。查系爭1029地號土地既於拍定前即已為分管，則臺中市南屯區公所於拍定後就原告分管之土地複丈成果圖所示C部分之土地審認係作為農業使用而核發之107年3月20日農地農用證明書，自屬證明該C部分土地於拍定時係作農業使用。故訴願決定及原處分以此函釋為據，主張系爭農地農用證明書並非拍定當時所為之審認，無法作為本件拍賣土地申請不課徵土地增值稅之準據，並駁回原告之申請，自有違誤。

5、最高行政法院100年度4月份第2次庭長法官聯席會議之決議意旨略載：「債務人所有土地於民國86年間經民事強制執行拍定，如符合72年8月1日修正公布農業發展條例第27條（78年10月30日修正公布土地稅法第39條之2）規定免徵土地增值稅要件，依本院80年6月12日庭長評事聯席會議決議，當然發生免稅效果。如稽徵機關予以核課，並函請執行法院代為扣繳完竣，即屬適用法令錯誤致債務人溢

繳稅款，債務人除得對違法課稅處分為爭訟外，亦得依稅捐稽徵法第28條規定，請求稽徵機關退還已扣繳之稅款予執行法院。抵押權係以物之交換價值為內容之物權，就拍賣土地課徵土地增值稅之處分，因減少該強制執行事件之抵押權人得優先受償之金額，而減損抵押權之價值，致直接侵害此等抵押權人之抵押權，故此等抵押權人對稽徵機關所為課徵土地增值稅處分有法律上之利害關係，得對違法課稅處分循序提起行政訴訟法第4條規定之撤銷訴訟，以為救濟。而稅捐稽徵法第28條規定之退稅請求，係請求稽徵機關作成准退稅之行政處分，原應由納稅義務人即債務人為之，惟因上述對違法課徵土地增值稅處分有法律上利害關係之抵押權人，其權利將因債務人是否行使退稅請求而直接受影響，自應許其於債務人怠於行使退稅請求時，得代位債務人請求稽徵機關退還溢繳之稅款予執行法院，進而於遭否准後，得循序提起行政訴訟法第5條規定之課予義務訴訟，以資救濟。」

6、再按，財政部92年9月30日臺財稅字第0920454809號函略載：「法院拍賣農業用地，其情形不同於一般買賣，依法申請不課徵土地增值稅相關之程序亦有不同，故本部於89年8月1日以臺財稅字第0890454858號函釋，對於當事人檢附有效之農地農用證明書，在主管稽徵機關依法通知之次日起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在案，上述所稱『當事人』，並未排除新所有權人（拍定人），又如拍定人於拍賣並辦竣所有權移轉登記後，始向農業單位申請核發農地農用證明書，所核發之證明書上之土地所有權人自應記載為新所有權人（拍定人），其與上函規定並不相違。」

7、查系爭原告分管部分土地在拍定時既係作農業使用而符合土地稅法第39條之2第1項不課徵土地增值稅之規定，被告自應依原告107年3月21日之申請，作成准予不課徵土地增值稅之處分。而本件被告以原處分駁回原告之申請，除依法未洽，應予撤銷外，亦致本件執行程序之債務人溢繳稅款新臺幣（下同）5,289,416元【按：被告因誤認原告係就整筆1029地號土地為不課徵土地增值稅之申請，遂核課土地增值稅為6,767,881元。惟本件原告實則僅係就系爭分管部分土地為不課徵土地增值稅之申請，如按系爭分管部分土地占整筆1029地號土地之比例為1728/2211計算之，則就系爭分管部分土地所核課之土地增值稅應僅為5,289,416元（計算式：6,767,881× 1728/2211＝5,289,416）】，此顯屬可歸責於被告之適用法令錯誤。而原告為系爭土地當時經執行法院拍賣時之抵押權人，揆諸上開最高行政法院100年度4月份第2次庭長法官聯席會議之決議意旨，屬對稽徵機關（即被告）所為課徵土地增值稅處分有法律上之利害關係之人，對於違法課稅處分，自得主張代位債務人請求稽徵機關（即被告）退還溢繳之稅款予執行法院。為此，原告自得爰依稅捐稽徵法第28條第2項及第3項之規定，請求被告作成退還溢繳稅額5,289,416元之行政處分，並自執行法院代為繳納稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按代為繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，將溢繳稅款函請臺灣臺中地方法院104年度司執子字第16376號強制執行事件重新分配等事項作成決定。

8、關於本件「共有土地分管契約書及分管圖」係107年2月5日簽訂。

9、就被告答辯謂：「按土地法第40條規定可知，土地係以宗為最小計算單位；其土地增值稅課徵亦以宗地（筆）為單位，舉凡核課、徵免均按宗為認定標準，是農地之核准免稅以宗為單位，依每宗為徵免之標準，個別逐一認定農業用地有無作農業使用而得享有稅捐優惠；是以土地既以宗地為單位，依法就該宗土地作整體觀察予以判定，有部分非供農業使用，自不符合土地稅法第39條之2所規定作農業使用之要件。」云云，表示意見如下：依農業發展條例第37條第1項、農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第6條第6項及行政院農業委員會90年7月31日（90）農企字第900010341號函釋略載：「……（二）共有土地如無違規使用情事，且符合作農業使用之認定基準，可依規定核發農業用地作農業使用證明書；如有違規情事，應請補附『全部共有人之分管契約書』，以證明申請移轉部分為申請人所分管且無違規使用情事。（三）共有土地如有部分違規使用之情事者，可由違規使用之共有人簽章切結該違規使用部分之土地確為其分管，並附具分管區域之……地籍圖，且標明其分管之位置。如其違規面積小於或等於切結人應有持分面積，則未違規部分得以核發農業用地作農業使用證明書，以利辦理耕地所有權移轉登記及申請賦稅減免優惠。」可知，共有土地之分管部分在符合一定條件下，亦得核發農地農用證明書，而得作為農業用地作農業使用免徵土地增值稅之依據，非必須以「宗」為單位始得核發證明或免徵土地增值稅。故被告上開所謂土地增值稅之核算應以宗地為單位，凡核課、徵免均應按宗為其認定標準之主張，顯係增加農業發展條例第37條第1項規定所無之限制，且亦與上開行政院農業委員會之函釋意旨及

農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第6條第6項之規定不符，自屬無據。

10、由原告於106年12月15日與該建物（即查封臨編建號478號之建物）之事實上所有權人戴義南簽訂搬遷合作協議書，以免除對戴義南之47萬元債務為對價而要求戴義南必需在107年1月5日前自該建物（即查封臨編建號478號之建物）搬出，即足證明原告分管部分土地上之建物及水泥地部分係在拍定前完成拆除及剷除。蓋倘非原告為在拍定前使分管部分土地符合農地農用，以利嗣後農地農用證明書及不課徵土地增值稅之申請，焉有需要在拍定前另以免除對戴義南之47萬元債務為對價而要求戴義南必需在107年1月5日前自該建物搬出之理？實不辯自明。又原告於107年1月8日委請陳炎輝前來拆除及剷除分管部分土地上之建物及水泥地，此有陳炎輝所出具之估價單及當時現場施工照片可稽。

11、茲就被告以⑴測量日期104年4月21日之建物測量成果圖查詢資料有記載系爭1029地號土地上有1層倉庫之建物存在；⑵103年4月及107年3月拍定前後之Google街景圖；及⑶原告係在107年3月22日始檢附現場照片申請房屋稅減免為據，主張原告分管部分土地上之建物係在拍定後才拆除云云，表示意見如下：

⑴關於測量日期104年4月21日之建物測量成果圖查詢資料部分：

查系爭建物測量成果圖查詢資料充其量僅足證明「系爭1029地號土地在104年4月21日測量當時上有1層倉庫存在於其上」而已，無足資證明在107年1月24日拍定當時原告分管部分土地上仍有建物存在。故被告以系爭建物測量成果

圖查詢資料為據，主張原告分管部分土地上之建物係在拍定後才拆除云云，自屬無據。

⑵關於103年4月及107年3月拍定前後之Google街景圖部分：

A.查系爭103年4月之Google街景圖充其量僅足證明「系爭1029地號土地在103年4月時有建物存在於其上」而已，無足資證明在107年1月24日拍定當時原告分管部分土地上仍有建物存在。故被告以系爭103年4月之Google街景圖為據，主張原告分管部分土地上之建物係在拍定後才拆除云云，自屬無據。

B.查系爭107年3月之Google街景圖充其量僅足證明「系爭1029地號土地在107年3月時已無建物存在於其上」而已，無足資證明在107年1月24日拍定當時原告分管部分土地上仍有建物存在。故被告以系爭107年3月之Google街景圖為據，主張原告分管部分土地上之建物係在拍定後才拆除云云，自屬無據。

⑶關於原告係在107年3月22日始檢附現場照片申請房屋稅減免部分：

A.查原告申請房屋稅減免之時點與原告分管部分土地上之建物拆除時點，兩者間並無任何關聯性。蓋房屋稅條例第8條僅規定：「房屋遇有焚燬、坍塌、拆除至不堪居住程度者，應由納稅義務人申報當地主管稽徵機關查實後，在未重建完成期內，停止課稅。」並無明文規定納稅義務人必需在房屋拆除當日即應向當地主管稽徵機關申報，故自無從以申報之時點推論拆除之時點。從而，被告以原告係在107年3月22日始檢附現場照片申請房屋稅減免為據，主張原告分管部分土地上之建物係在拍定後才拆除云云，自屬無據。

B.至於，系爭房屋稅使用情形變更/減免、更正申請書上雖記載拆除發生時間為107年2月1日，惟此記載僅係代書事務所人員在填具時誤載所致而已，此由107年1月29日之現場照片並無建物存於原告分管部分之土地上，即足資可證。況由上開合作協議書及訴外人陳炎輝所出具之估價單及當時現場施工照片，亦足證明原告分管部分土地上之建物及水泥地部分至遲於拍定前之107年1月8日已拆除及剷除完畢。是以，系爭房屋稅使用情形變更/減免、更正申請書上之拆除發生時間為107年2月1日之記載，自無足據以認定原告分管部分土地上之建物係在拍定後才拆除。

（二）聲明：

1、訴願決定及原處分均撤銷。

2、被告就原告分別共有之坐落臺中市○○區○○段○○○○○號土地內，分管如甲證3之104年12月15日臺中市中興地政事務所土地複丈成果圖所示C部分面積1,728平方公尺土地，應作成准予不課徵土地增值稅及退還溢繳稅額5,289,416元之行政處分，並自執行法院代為繳納稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按代為繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，將溢繳稅款函請臺灣臺中地方法院104年度司執子字第16376號強制執行事件重新分配等事項作成決定。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1、按土地法第40條規定可知，土地係以宗為最小計算單位；其土地增值稅課徵亦以宗地（筆）為單位，舉凡核課、徵免均按宗為認定標準，是農地之核准免稅以宗為單位，依

每宗為徵免之標準，個別逐一認定農業用地有無作農業使用而得享有稅捐優惠；是以土地既以宗地為單位，依法就該宗土地作整體觀察予以判定，有部分非供農業使用，自不符合土地稅法第39條之2所規定作農業使用之要件。

2、又檢具農地農用證明書申請不課徵土地增值稅之目的，係為降低稅捐稽徵機關就納稅義務人舉證之調查成本，及尊重農業主管機關之專業，然法令明定之法定證據對於待證事實之實質證據力如何，稽徵機關仍有本於職權，就稅法相關規定為審查之餘地；是主管稽徵機關有實質審核是否符合土地稅法第39條之2第1項所定要件之權限，非謂土地所有權人只要提供農地農用證明書，稅捐稽徵機關即不得再為審核，仍應視實際證據是否可採作為認定依據而定（最高行政法院106年度判字第668號判決意旨參照）。

3、關於系爭土地拍定時，原告所分管C部分有未辦保存登記建物等情事，陳報如下：

卷查系爭土地使用分區為農業區，宗地面積2,211平方公尺，原屬戴義南等人公同共有，嗣經臺灣臺中地方法院民事執行處拍賣移轉，由原告及陳春琦各買受1728/2211、483/2211持分比例，併同函附表所載系爭土地除有1棟編號1（建號11），2層加強磚造合法農舍（即重測前同安厝段147建號）外，另有3棟未辦保存登記之建物，分別為編號2（建號476），未辦保存登記之3層住宅；編號3（建號477），未辦保存登記之1層住宅；編號4（建號478），未辦保存登記之1層倉庫，有臺灣臺中地方法院民事執行處107年2月5日中院麟民執104司執子字第16376號函及103年Google街景圖附卷可稽。嗣經拍定人雙方協議由原告分管臺中市中興地政事務所土地複丈成果圖符號C部分，面積0.1

728公頃，併同對照該所建物測量成果圖所載可知，其所分管土地上有1棟建物（建號478），面積54.28平方公尺，即是前開編號4未辦保存登記之倉庫。復查臺灣臺中地方法院106年12月27日中院麟民執104司執子字第16376號公告（第1次拍賣），即載明本件編號4建物（即建號478）於拍定後依現況點交；次查，該院於原告及陳春琦得標買受繳足全部價金後，依法所核發不動產權利移轉證書亦載有該未辦保存登記之建物，足證原告於系爭土地拍定並取得所有權時，其所分管C部分土地上有1棟未辦保存登記之倉庫（建號478）。且為求慎重，經查調行政院農業委員會林務局農林航空測量所，距前開拍定期日最近之106年10月5日航攝影像顯示，該分管土地有建物及部分舖設水泥；並對照Google Earth 2017（即106）年12月20日及同年月27日所攝航照圖，其呈現影像亦與前述情形相符。據此推知，原告於拍定後依現況辦理點交時，其所分管系爭土地C部分，仍存有妨礙耕作之未辦保存登記倉庫。是以系爭土地於拍定時，其地上建物使用面積超過原核准農舍之興建面積，且有與農業經營無關或妨礙耕作之未辦保存登記建物及水泥地，依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第5條第1款及第4款規定，即不得認定為作農業使用。退步言之，本案縱未採一整體審認判斷公同共有農地是否符合作農業使用，仍不符合土地稅法第39條之2第1項得申請不課徵土地增值稅之要件。其所陳稱系爭分管土地於拍定時無建物等情事，顯與事實不符。

4、至原告主張系爭農地農用證明書未經農業主管機關撤銷前，自有拘束被告之效力，依最高行政法院100年度判字第1118號判決意旨，被告不得另為實質審查而作不同認定云

云，惟查該判決係針對98年地價稅開徵前，經稽徵機關依土地稅法第4條第1項第4款規定，指定使用人（即上訴人）代繳該稅額之前行政處分，嗣以該前處分作為決定98年地價稅基礎（即納稅主體），與本案以拍定時有上述不得認定作為農業使用之情形，進而認定無土地稅法第39條之2第1項不課徵土地增值稅之適用，自屬有別；況依最高行政法院106年度判字第668號判決意旨，系爭土地增值稅是否徵免，應以拍定時整筆土地宗地面積而斷，主管稽徵機關（即被告）就是否符合土地稅法第39條之2第1項所定不課徵要件有實質審核權限，非謂其已取得農地農用證明書即排除被告就稅法所賦予之審查權限；申言之，農地農用證明書非本案不課徵土地增值稅之先前行政處分。且最高行政法院106年度判字第668號判決所據之事實，雖是土地拍定6年後始持農地農用證明書據以爭執拍定時為農業使用，符合申請不課徵土地增值稅之適用，然查該判決係以該土地拍定時有違法增建，超過合法農舍原核定使用面積之情形，依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法規定，不得認定為作農業使用，進而上訴駁回；其所據之事實及理由，均與本案相符，並據以認定土地增值稅之徵免，應視實際證據，由稽徵機關本於職權，就稅法相關規定為實質審查，自有本案之適用。

5、又本案拍定時為戴義南等人公同共有之農業區土地，依農地使用主管機關行政院農業委員會98年5月20日農企字第0980129458號函、99年3月25日農企字第0990117058號函、102年7月26日農企字第1020222307號函釋意旨，其申請核發農地農用證明書，應就系爭土地視為一整體審認之，尚難以分管部分土地個別認定農業使用；且按民法第828條

第3項及法務部95年2月3日法律決字第0940050034號函釋規定，公同共有物之處分，應得公同共有人全體之同意，其公同關係未終止前，各共有人不得處分其潛在應有部分，益證前開行政院農業委員會函釋規定，於公同關係未消滅前，其一整體審認農地農用證明書之核發與前開民法規定意旨並無牴觸。另原告援引財政部98年8月11日臺財稅字第09800300830號函釋據以爭執乙節，經查該函釋未收錄於105年版土地稅法令彙編，實屬未經財政部核定，尚難援引適用之。再者，依財政部96年8月24日臺財稅字第09604742440號函釋規定，農業用地部分未作農業使用，經法院拍定後，縱拍定人將未作農業使用部分加以分割，持具分割後作農業使用之土地核發農地農用證明書，亦無土地稅法第39條之2第1項暨第4項規定不課徵土地增值稅之適用。觀其行為態樣係指分割土地，雖與本案分管行為有別，惟就分割土地相較於分管土地而言，分割土地必須經全體共有人同意，分管僅須多數決即可，依舉重以明輕法理，分割行為無申請不課徵土地增值稅之適用，分管土地行為更應比附援引。準此，原告主張，核不足採，原處分否准所請並無違誤。

（二）聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：本件系爭土地有分管事實，原告能否就其分管部分單獨申請不課徵土地增值稅？系爭土地移轉時，是否作農業使用？有無與農業經營無關或妨礙耕作之建物、水泥等使用情形？原告主張其於移轉前即將地上建物、水泥拆除或剷除，並作農業使用，能否認為符合土地稅法第39條之2第1項所規定不課徵土地增值稅之要件？

五、本院的判斷：

（一）前提事實：

前揭爭訟概要之事實，分別有如附表所示各項資料可查（甲證1、3、乙證1、11，本件判決相關證據之編號詳附表）。

（二）本件系爭土地移轉時，並不符合土地稅法第39條之2第1項所規定得申請不課徵土地增值稅之要件：

1、應適用的法令：（附錄）

⑴土地稅法第39條之2第1項。

⑵農業發展條例第3條第12款、第37條。

⑶農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第4條、第5條、第6條。

2、按「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：……」土地稅法第39條之2第1項及第10條第1項分別定有明文（農業發展條例第37條第1項、第3條第10款亦有相同規定）。另農業用地作農業使用認定及核發證明辦法係基於農業發展條例第39條第2項規定之授權所訂定之法規命令，依該辦法第5條第4款規定，農業用地現場有與農業經營無關或妨礙耕作之障礙物、砂石、廢棄物、柏油、水泥等使用情形，不得認定為作農業使用；第6條第6款規定，共有農業用地有違反使用管制規定之情形，其違規面積未大於違規使用共有人之應有部分面積，其他未違規使用共有人之應有部分，經檢具第8條之文件，且不影響供農業使用者，得認定為作農業使用；第8條第1項規定，符合第6條第6款之共有人申請核發其應有部分作農業使用證明書時，除依前條規定辦理外，並應檢附下列文件之一：

一、全體共有人簽署之分管契約書圖。二、違規使用之共有人切結書；其切結書內容應包括違規使用面積未大於違規使用共有人之應有部分面積。三、因他共有人無法尋覓、死亡或不願切結違規使用等情事，共有人得檢附民法第820條所為之多數決分管證明，或其他由行政機關出具足資證明共有分管區位之相關書圖文件。

3、另依民法第827條、第828條及第820條第1項等規定可知，公同共有得準用分別共有之關於共有物之管理規定，亦即除契約另有約定外，應以共有人過半數及其應有部分合計過半數之同意行之。又「債務人所有土地於民國86年間經民事強制執行拍定，如符合72年8月1日修正公布農業發展條例第27條（78年10月30日修正公布土地稅法第39條之2）規定免徵土地增值稅要件，依本院80年6月12日庭長評事聯席會議決議，當然發生免稅效果。如稽徵機關予以核課，並函請執行法院代為扣繳完竣，即屬適用法令錯誤致債務人溢繳稅款，債務人除得對違法課稅處分為爭訟外，亦得依稅捐稽徵法第28條規定，請求稽徵機關退還已扣繳之稅款予執行法院。抵押權係以物之交換價值為內容之物權，就拍賣土地課徵土地增值稅之處分，因減少該強制執行事件之抵押權人得優先受償之金額，而減損抵押權之價值，致直接侵害此等抵押權人之抵押權，故此等抵押權人對稽徵機關所為課徵土地增值稅處分有法律上之利害關係，得對違法課稅處分循序提起行政訴訟法第4條規定之撤銷訴訟，以為救濟。而稅捐稽徵法第28條規定之退稅請求，係請求稽徵機關作成准退稅之行政處分，原應由納稅義務人即債務人為之，惟因上述對違法課徵土地增值稅處分有法律上利害關係之抵押權人，其權利將因債務人是否行

使退稅請求而直接受影響，自應許其於債務人怠於行使退稅請求時，得代位債務人請求稽徵機關退還溢繳之稅款予執行法院，進而於遭否准後，得循序提起行政訴訟法第5條規定之課予義務訴訟，以資救濟。」亦經最高行政法院100年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議在案。

4、本件系爭土地使用分區為農業區（參見甲證7），宗地面積2,211平方公尺，原屬戴義南等人公同共有（參見本院卷第165頁至第176頁），另坐落該土地上之建物，包含2層加強磚造合法農舍（即重測前同安厝段147建號）1棟，及3棟未辦保存登記之建物，分別為編號2（建號476），未辦保存登記之3層住宅；編號3（建號477），未辦保存登記之1層住宅；編號4（建號478），未辦保存登記之1層倉庫等，前經臺灣臺中地方法院民事執行處進行拍賣，由原告及訴外人陳春琦於107年1月24日得標買受，應有部分比例分別為1728/2211、483/2211，有臺灣臺中地方法院民事執行處107年2月5日中院麟民執104司執子字第16376號函附卷可稽（參見乙證1）。該院並以同函文通知被告應函告是否應課徵土地增值稅，被告乃按一般用地稅率核課土地增值稅，函請臺灣臺中地方法院民事執行處代為扣繳。另上開不動產經拍定人即原告及訴外人陳春琦雙方協議並於107年2月5日簽訂分管契約書（原契約書未記載簽訂日期，嗣後原告查報簽訂時間為107年2月5日），約定由原告分管臺中市中興地政事務所土地複丈成果圖符號C部分，面積0.1728公頃（參見本院卷第47頁至第49頁、第217頁）。雖原告於107年3月21日檢具拍定後與陳春琦分管部分之系爭土地農地農用證明書申請依土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅（參見本院卷第43頁至第

45頁），並將溢繳稅款加計利息退還臺灣臺中地方法院民事執行處重新分配。原告既為系爭土地之原抵押權人，並與訴外人陳春琦就該土地有分管約定，是其代位債務人申請就其分管部分之土地不課徵土地增值稅，在程序上應符合上開規定意旨。然查，前開臺灣臺中地方法院民事執行處辦理該執行案件時曾囑託臺中市中興地政事務所測量，經對照該所建物測量成果圖所載（參見本院卷第342頁）可知，其所分管土地範圍內有建物1棟（建號478），面積54.28平方公尺，即前開編號4未辦保存登記之倉庫。又依臺灣臺中地方法院106年12月27日中院麟民執104司執子字第16376號第1次拍賣公告（參見本院卷第423頁至第425頁）所載，該編號4之建物（即建號478）於拍定後依現況點交，而原告及陳春琦得標買受繳足全部價金後，臺灣臺中地方法院依法所核發之不動產權利移轉證書亦記載原告及陳春琦取得之不動產包括該未辦保存登記之建物（參見乙證15）。另依被告所提出行政院農業委員會林務局農林航空測量所於拍定前之106年10月5日空照圖顯示，該分管土地有建物及部分舖設水泥情形（參見乙證16，資料外放）。據此可知，原告於拍定後取得系爭土地之所有權時，其所分管系爭土地C部分，仍存有妨礙耕作之未辦保存登記建物及水泥等使用情形，自有前揭農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第5條第4款所規定不得認定為作農業使用之情事。

5、原告雖不爭執在系爭土地拍賣期間，其分管之土地上確有建物及部分舖設水泥情形（參見本院卷第302頁、第303頁），但主張「系爭1029地號土地於拍定前即已調解分管，分管如104年12月15日臺中市中興地政事務所土地複丈成

果圖所示A部分面積7平方公尺之土地、B部分面積476平方公尺之土地及C部分面積1,728平方公尺之土地，且原告亦為參加調解人。而原告及訴外人陳春琦（兩人為朋友關係）嗣各以持分比例1728/2211及483/2211拍定系爭1029地號土地，繼受上開調解程序之分管，即由原告分管C部分之土地，而訴外人陳春琦則分管A部分及B部分之土地。查系爭1029地號土地既於拍定前即已為分管，則臺中市南屯區公所於拍定後就原告分管之土地複丈成果圖所示C部分之土地審認係作為農業使用而核發之107年3月20日農地農用證明書，自屬證明該C部分土地於拍定時係作農業使用。」「原告於106年12月15日與該建物（即查封臨編建號478號之建物）之事實上所有權人戴義南簽訂搬遷合作協議書，以免除對戴義南之47萬元債務為對價而要求戴義南必需在107年1月5日前自該建物（即查封臨編建號478號之建物）搬出，即足證明原告分管部分土地上之建物及水泥地部分係在拍定前完成拆除及剷除。蓋倘非原告為在拍定前使分管部分土地符合農地農用，以利嗣後農地農用證明書及不課徵土地增值稅之申請，焉有需要在拍定前另以免除對戴義南之47萬元債務為對價而要求戴義南必需在107年1月5日前自該建物搬出之理？實不辯自明。又原告於107年1月8日委請陳炎輝前來拆除及剷除分管部分土地上之建物及水泥地，此有陳炎輝所出具之估價單及當時現場施工照片可稽。」等云。經查，原告及訴外人陳春琦於107年1月24日得標買受系爭土地，經臺灣臺中地方法院核發107年2月5日中院麟民執104司執子字第16376號不動產權利移轉證書，依強制執行法第98條第1項規定：「拍賣之不動產，買受人自領得執行法院所發給權利移轉證書之日

起，取得該不動產所有權，債權人承受債務人之不動產者亦同。」原告應於收受該權利移轉證書始取得系爭土地及地上建物之所有權，在未取得所有權之前，原告應無管理、使用、收益及處分該等不動產之權利，更無拆除地上建物之法律上地位。而原告提出臺灣臺中地方法院104年度司中調字第3902號105年1月13日之調解程序筆錄，僅記載系爭土地之前地主如何分管該土地及包含原告在內之參加調解人（即抵押權人）將抵押權轉載於各該分管土地等內容，並未約定原告已取得該土地之管理、使用、收益及處分權利。是原告訴稱「原告及訴外人陳春琦（兩人為朋友關係）嗣各以持分比例1728/2211及483/2211拍定系爭1029地號土地，繼受上開調解程序之分管，即由原告分管C部分之土地，而訴外人陳春琦則分管A部分及B部分之土地。」等語，表明其係於拍定買受後始享有分管之權利應符合真實情況。然原告於107年3月22日向被告申請減免坐落其分管土地上之查封臨編建號478號建物房屋稅，依其提出之申請書所載（參見本院卷第333頁），申請事項為「拆除（部分拆除，面積54.28㎡）」，發生時間為「107年2月1日」，即與其主張該建物拆除時間為107年1月8日不符，是原告此部分主張即屬可疑。再者，原告及訴外人陳春琦係於107年1月24日參加法院之拍賣程序得標買受系爭土地及地上建物，在不確定是否得標狀態下，原告又如何能預知其將得標買受該等不動產，並於107年1月8日即先行僱工拆除地上建物？此情顯非合理。況且，系爭土地及其地上建物皆屬上開執行案件之查封、拍賣標的，本件係原告及訴外人陳春琦於107年1月24日得標買受，經臺灣臺中地方法院核發107年2月5日中院麟民執104司執子字第1637

6號不動產權利移轉證書，但在未拍定塗銷查封之前，系爭土地及其地上建物仍處於查封狀態，任何人（含所有權人）均不得違反其查封之效力，否則將構成刑法第139條違背查封標示效力罪，是原告又豈會甘冒觸法之危險於啟封前之107年1月8日進場將查封臨編建號478號建物拆除？原告於訴願階段皆未有此主張，迄至被告提出Google街景圖及空照圖證明其分管土地範圍內有建物及水泥地面後，始又主張該等妨礙耕作之構造物已於107年1月8日拆除或剷除等云，自屬可疑。是原告提出搬遷合作協議書、估價單、拆除過程現場照片等件（參見甲證10、11、12、13），並聲請證人即拆除包商陳炎輝到庭作證之證詞，尚難遽予採信。另原告所提出臺中市南屯區農地農用證明書（參見本院卷第45頁），核發時間為107年3月20日，亦在上開核發不動產權利移轉證書之後，自難據以認定本件系爭土地在移轉原告時已符合土地稅法第39條之2第1項所規定「作農業使用之農業用地」之要件。

（三）現行土地稅法第39條之2第1項所規定得申請不課徵土地增值稅者，應以農業用地在依法作農業使用期間移轉與自然人為要件：

1、應適用的法令：（附錄）

⑴土地稅法第39條之2第1項。

⑵農業發展條例第3條第12款、第37條。

2、按司法院釋字第635號解釋理由書：「憲法第143條第3項規定：『土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。』故土地稅法第28條前段規定：『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。』惟國家對於土地

之分配與整理，應以扶植自耕農及自行使用土地人為原則，憲法第143條第4項定有明文，是72年8月1日修正公布之農業發展條例第27條規定：『農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。』為資配合，78年10月30日修正公布之土地稅法第39條之2第1項爰明定：『農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。』可知此係就自行耕作之農民取得農業用地者，予以免徵土地增值稅之獎勵。此乃立法者為確保農業之永續發展，促進農地合理利用與調整農業產業結構所為之租稅優惠措施，其租稅優惠之目的甚為明確，亦有助於實現憲法第143條第4項規定之意旨。……」準此可知，現行土地稅法第39條之2第1項所規定不課徵土地增值稅之獎勵，乃在確保農業之永續發展，促進農地合理利用與調整農業產業結構所為之租稅優惠措施，該條第1項所規定「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。」自應指農業用地在依法作農業使用期間移轉與自然人而言。雖農業用地依法作農業使用，依農業發展條例第3條第12款、第37條等規定意旨，並不以前土地所有權人自行作農業使用為限，但若係基於申請不課徵土地增值稅之目的，原未作農業使用之農業用地，在移轉前先行交由將承受之後手短暫作農業使用，隨即於土地移轉後據以向稅捐稽徵機關申請不課徵土地增值稅，顯與上開確保農業之永續發展，促進農地合理利用與調整農業產業結構之立法目的不合，自不能認為符合現行土地稅法第39條之2第1項所規定免徵土地增值稅之要件自明。

3、原告於拍定後取得系爭土地之所有權時，其所分管系爭土

地C部分，仍存有妨礙耕作之未辦保存登記建物及水泥等使用情形，應不符合農業用地作農業使用之要件，已如前述。姑不論原告係於107年1月24日始得標買受系爭土地及地上建物，在得標前竟能預知將得標，並於107年1月8日即先行僱工拆除地上建物等情，是否合理，縱認原告確實在取得系爭土地所有權之前，即自行拆除或剷除其分管土地上未辦保存登記建物及水泥等妨礙耕作之構造物，並種植農作物，然原告既自承：「原告於106年12月15日與該建物（即查封臨編建號478號之建物）之事實上所有權人戴義南簽訂搬遷合作協議書，以免除對戴義南之47萬元債務為對價而要求戴義南必需在107年1月5日前自該建物（即查封臨編建號478號之建物）搬出，即足證明原告分管部分土地上之建物及水泥地部分係在拍定前完成拆除及剷除。蓋倘非原告為在拍定前使分管部分土地符合農地農用，以利嗣後農地農用證明書及不課徵土地增值稅之申請，焉有需要在拍定前另以免除對戴義南之47萬元債務為對價而要求戴義南必需在107年1月5日前自該建物搬出之理？實不辯自明。又原告於107年1月8日委請陳炎輝前來拆除及剷除分管部分土地上之建物及水泥地，此有陳炎輝所出具之估價單及當時現場施工照片可稽。」等語（參見本院卷第382頁至第383頁），顯見原告係基於申請不課徵土地增值稅之目的，利用系爭土地移轉所有權前之短暫時間內，違反法院查封之效力，先行將原未作農業使用之系爭土地地上建物及水泥地拆除或剷除，並作農業使用以利取得農地農用證明書，隨即在土地移轉後據以向被告申請不課徵土地增值稅，其刻意取巧之作法顯非土地稅法第39條之2第1項規定旨在確保農業之永續發展，促進農地合理利用

與調整農業產業結構，應給予租稅優惠之立法保障範圍內，依照上開說明，自不能認為已符合現行土地稅法第39條之2第1項所規定免徵土地增值稅之要件。是原處分否准原告不課徵土地增值稅申請，經核尚無不合。

（四）本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

六、結論：原處分並無違誤，訴願決定予以維持亦無不合。原告訴請撤銷，並請求被告就原告分別共有之系爭土地內，分管如甲證3之104年12月15日臺中市中興地政事務所土地複丈成果圖所示C部分面積1,728平方公尺土地，應作成准予不課徵土地增值稅及退還溢繳稅額5,289,416元之行政處分，並自執行法院代為繳納稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按代為繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，將溢繳稅款函請臺灣臺中地方法院104年度司執子字第16376號強制執行事件重新分配等事項作成決定，核無理由，均應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　2　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　林　秋　華

法　官　陳　文　燦

法　官　劉　錫　賢

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表

明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
（一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。

是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　2　　日

書記官　許　巧　慧

附錄本判決引用的相關條文：

【土地稅法】

第3條

（第1項）

地價稅或田賦之納稅義務人如左：

一、土地所有權人。

二、設有典權土地，為典權人。

三、承領土地，為承領人。

四、承墾土地，為耕作權人。

（第2項）

前項第1款土地所有權屬於公有或公同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。

第10條

（第1項）

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。

三、農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍(藏)庫、農機中心、蠶種製造(繁殖)場、集貨場、檢驗場等用地。

（第2項）

本法所稱工業用地，指依法核定之工業區土地及政府核准工業或工廠使用之土地；所稱礦業用地，指供礦業實際使用地面之土地。

第39條之2

（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2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3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日修正施行後第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。

（第5項）

本法中華民國89年1月6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1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

（第1項）

依前條第1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2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1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30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58條第1項

依本法第39條之2第1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。

【農業發展條例】

第3條第10款及第12款

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。

（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。
（三）農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍（藏）庫、農機中心、蠶種製造（繁殖）場、集貨場、檢驗場等用地。
十二、農業使用：指農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍等使用者。但依規定辦理休耕、休養、停養或有不可抗力等事由，而未實際供農作、森林、養殖、畜牧等使用者，視為作農業使用。
第37條第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39條第1項
依前2條規定申請不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅、田賦者，應檢具農業用地作農業使用證明書，向該管稅捐稽徵機關辦理。
【農業用地作農業使用認定及核發證明辦法】
第4條
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：
一、農業用地實際作農作、森林、養殖、畜牧、保育使用者；其依規定辦理休耕、休養、停養或有不可抗力等事由而未使用者，亦得認定為作農業使用。
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、農業用地上興建有農舍，並檢附農舍之建築執照。

第5條

農業用地有下列各款情形之一者，不得認定為作農業使用：

一、農業設施或農舍之興建面積，超過核准使用面積或未依核定用途使用。

二、本條例中華民國89年1月26日修正公布施行前，以多筆農業用地合併計算基地面積申請興建農舍，其原合併計算之農業用地部分或全部業已移轉他人，致農舍坐落之農業用地不符合原申請興建農舍之要件。

三、現場有阻斷排灌水系統等情事。

四、現場有與農業經營無關或妨礙耕作之障礙物、砂石、廢棄物、柏油、水泥等使用情形。

第6條第6款

農業用地部分面積有下列情形之一，且不影響供農業使用者，得認定為作農業使用：

六、共有農業用地有違反使用管制規定之情形，其違規面積未大於違規使用共有人之應有部分面積，其他未違規使用共有人之應有部分，經檢具第8條之文件。

第8條第1項

符合第6條第6款之共有人申請核發其應有部分作農業使用證明書時，除依前條規定辦理外，並應檢附下列文件之一：

一、全體共有人簽署之分管契約書圖。

二、違規使用之共有人切結書；其切結書內容應包括違規使用面積未大於違規使用共有人之應有部分面積。

三、因他共有人無法尋覓、死亡或不願切結違規使用等情事，共有人得檢附民法第820條所為之多數決分管證明，或其他由行政機關出具足資證明共有分管區位之相關書圖文件。

【民法】
第817條
（第1項）
數人按其應有部分，對於一物有所有權者，為共有人。
（第2項）
各共有人之應有部分不明者，推定其為均等。
第820條第1項
共有物之管理，除契約另有約定外，應以共有人過半數及其應有部分合計過半數之同意行之。但其應有部分合計逾三分之二者，其人數不予計算。
第826條之1
（第1項）
不動產共有人間關於共有物使用、管理、分割或禁止分割之約定或依第820條第1項規定所為之決定，於登記後，對於應有部分之受讓人或取得物權之人，具有效力。其由法院裁定所定之管理，經登記後，亦同。
（第2項）
動產共有人間就共有物為前項之約定、決定或法院所為之裁定，對於應有部分之受讓人或取得物權之人，以受讓或取得時知悉其情事或可得而知者為限，亦具有效力。
（第3項）
共有物應有部分讓與時，受讓人對讓與人就共有物因使用、管理或其他情形所生之負擔連帶負清償責任。
第827條
（第1項）
依法律規定、習慣或法律行為，成一公同關係之數人，基於其公同關係，而共有一物者，為公同共有人。

（第2項）
前項依法律行為成立之公同關係，以有法律規定或習慣者為限。
（第3項）
各公同共有人之權利，及於公同共有物之全部。
第828條
（第1項）
公同共有人之權利義務，依其公同關係所由成立之法律、法律行為或習慣定之。
（第2項）
第820條、第821條及第826條之1規定，於公同共有準用之。
（第3項）
公同共有物之處分及其他之權利行使，除法律另有規定外，應得公同共有人全體之同意。
【土地法】
第40條
地籍整理以直轄市或縣（市）為單位，直轄市或縣（市○○區○區○○段，段內分宗，按宗編號。
【稅捐稽徵法】
第12條
共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為公同共有時，以全體公同共有人為納稅義務人。
附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱	所附卷宗	頁碼
甲證1	被告所屬文心分局107年4	本院卷	31-33

（續上頁）

	月3日中市稅文分字第1070000000號函（原處分）		
甲證2	訴願決定書	本院卷	35-41
甲證3	原告107年3月21日農業用地移轉不課徵土地增值稅申請書及其附件	本院卷	43-67
甲證4	被告所屬文心分局107年2月22日中市稅文分字第1000000000號函	本院卷	69-71
甲證7	臺中市政府都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書（系爭1029地號）	本院卷	237
甲證9	財政部92年9月30日臺財稅字第0920454809號函	本院卷	265
甲證10	搬遷合作協議書	本院卷	387-395
甲證11	陳炎輝於107年1月8日所出具之估價單	本院卷	397
甲證12	陳炎輝進行拆除之現場照	本院卷	399-403

（續上頁）

	片		
甲證13	107年1月29日之現場照片	本院卷	405
乙證1	臺灣臺中地方法院民事執行處107年2月5日中院麟民執104司執子字第16376號函	本院卷	97-99
乙證5	行政院農業委員會102年7月26日農企字第0000000007號函	本院卷	119-120
乙證6	財政部96年8月24日臺財稅字第09604742440號函	本院卷	121
乙證7	法務部95年2月3日法律決字第0940050034號函	本院卷	123
乙證8	行政院農業委員會98年5月20日農企字第0000000058號函釋	本院卷	125
乙證9	行政院農業委員會99年3月25日農企字第0000000058號函釋	本院卷	127

（續上頁）

乙證10	土地增值稅繳款書2份	本院卷	161
乙證11	案關核稅資料	本院卷	165-182
乙證13	臺中市中興地政事務所建物測量成果圖	本院卷	415-421
乙證14	臺灣臺中地方法院106年12月27日中院麟民執104司執子字第16376號公告（第1次拍賣）	本院卷	423-425
乙證15	臺灣臺中地方法院不動產權利移轉證書	本院卷	427-431
乙證16	行政院農業委員會林務局農林航空測量所106年10月5日所攝航攝影像照片	本院卷	外放
乙證17	Google Earth 2017（即106）年12月20日及同年月27日所攝航照圖	本院卷	433-435