臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@109年度訴字第

109年12月23日辯論終結

原　　告　中華民國農會
代　表　人　蕭景田
訴訟代理人　楊璧榕　律師
　　蔡麗枝
　　顏玉燕
被　　告　苗栗縣政府稅務局
代　表　人　黃國樑
訴訟代理人　李昀珊
　　黃瑜菁

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服中華民國109年6月5日苗栗縣政府109年苗府訴字第12號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

按行政訴訟法第111條第1項、第2項及第3項第2款規定：「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意，或行政法院認為適當者，不在此限。」、「被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。」、「有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：・・・2、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」經查，原告起訴時訴之聲明（見本院卷15頁之起

訴狀）原為：「1、訴願決定及原處分均撤銷。2、被告就原告申請免徵如附件一所示苗栗縣○○鎮○○○段○○○○○號等167筆土地之土地增值稅，應作成准予免徵之行政處分，並開立土地增值稅免徵證明書予原告。」嗣於言詞辯論時變更聲明（同卷493頁之原告準備書狀）為：「1、苗栗縣政府109年苗府訴字第12號訴願決定及苗栗縣政府稅務局109年2月3日苗稅土字第1093000729號函均撤銷。2、被告就原告申請不課徵如附件一序號4至序號167所示之苗栗縣○○鎮○○○段○○○○○號等164筆土地之土地增值稅，應作成准予不課徵之行政處分。」其訴訟標的之請求雖由167筆土地變更為164筆土地，但請求之基礎事實不變，且經被告為言詞辯論（同卷489-492頁之109年12月23日本院言詞辯論筆錄），核與前揭規定無違，應予准許。

二、事實概要及其證據：

原告前身為台灣省農會（見本院卷45頁之原告簡介），於民國102年4月18日成立後，取得苗栗縣○○鎮○○○段○○○○○號等167筆土地（同卷21-27頁之土地明細表，後述兩造相關文件誤載為168筆）。嗣原告於102年9月17日及103年2月12日（同卷119-451頁之土地增值稅申報書收文日）向被告申報土地移轉現值，並依農會法第11條之6規定申請記存土地增值稅（下稱土增稅），經被告以103年1月15日苗稅土字第1031400023號函及103年2月19日苗稅土字第1031400035號函（見原處分卷51-59、63-65頁）核准記存土增稅共計新臺幣（下同）4,933萬8,661元（49,266,171元+72,490元=49,338,661元）。嗣原告以109年1月9日全農務字第1080008335號函（見本院卷29-30頁）依農業發展條例（下稱農發條例）第34條、第37條第2項規定，向被告申請不課徵土增稅，經

被告審認其先前申報土地移轉現值時未檢附相關證明文件，亦未於現值申報書註明農業用地字樣提出申請，以109年2月3日苗稅土字第1093000729號函（同卷31-33頁，下稱原處分）否准其申請。原告不服，提起訴願，經苗栗縣政府109年6月5日109苗府訴字第12號訴願決定（同卷37-42頁，下稱訴願決定）駁回，遂對其中164筆土地（下稱系爭土地，同卷21-27頁序號4至167等164筆土地明細表參照）提起本件行政訴訟。

三、原告主張略以：

（一）本件並無土地稅法第39條之2第1項、第39條之3規定之適用：

依農發條例第3條第7款、第37條第2項、農會法第2條、土地稅法第39條之2第1項、第39條之3規定，原告因法人合併取得原台灣省農會所有之系爭土地，並向被告申請記存土增稅款，嗣再依農發條例第37條第2項規定申請免課徵（按該條規定為不課徵）土增稅，遭被告否准。然依上開規定，原告為農民團體且屬法人，非土地稅法第39條之2、第39條之3所列之自然人，被告無視本件與前述條文所定移轉與自然人之要件有別，仍作成原處分，致原告無法享有免徵土增稅之租稅優惠，有損原告之權益。

（二）原處分固以說明三、四所列之理由駁回原告之申請。然查，原告雖未於土地現值申報書上註明農業用地字樣，然土地稅法第39條之3有規定，未註明者得於土增稅繳納期間屆滿前補行申請不課徵土增稅等語，因被告未對系爭土地之土增稅繳納期間有何通知或記載，原告自無從於所謂土增稅繳納期間內補行申請，故原處分逕認原告未依限申請並加以否准，依法有違。

（三）又訴願決定以原告所提苗栗縣後龍鎮公所（下稱後龍鎮公所）核發之農業用地作農業使用證明書（下稱農地農用證明書），僅是證明申請證明書時系爭土地供作農業使用，無從證明原告向被告申報時系爭土地仍供農業使用之事實。惟依農發條例第3條第11款規定，原告於109年1月9日申請免徵（按申請函中用語為不課徵）土增稅時，即已檢附系爭土地之「私有耕地租約」影本予苗栗縣政府，且依起訴狀所附之明細表可知，系爭土地均劃定為特定農業區，核屬農發條例所稱之耕地。另系爭土地中尚有多筆土地訂有三七五租約，自102年申報至今均無終止租約情事，且始終供作農業使用。被告未實際認定系爭土地是否作農業使用，逕以原告102年、103年申請時未檢附農地農用證明書為由否准申請，實有未當。並聲明：⑴訴願決定及原處分均撤銷。⑵被告就原告申請不課徵系爭土地之土增稅，應作成准予不課徵之行政處分（見本院卷493頁之原告準備書狀）。

四、被告答辯略以：

（一）依農會法第11條之6、農發條例第33條、第34條、第37條第2項、土地稅法第39條之2、第39條之3、土地稅法施行細則第58條第1項規定，被告前以上述103年1月15日函及103年2月19日函核准原告記存系爭土地之土增稅共計4,933萬8,661元，並說明經核准記存之土增稅，應由原告於系爭土地再行移轉時，與當次再移轉之土增稅一併繳納，且原告並未對前述兩函文提出異議。原告嗣以上述109年1月9日函向被告申請系爭土地不課徵土增稅，然原告於102年9月17日及103年2月12日向被告申報土地移轉現值時，除未檢附主管機關同意其承受耕地及農地農用證明書外，也

未於現值申報書註明申請不課徵土增稅，自與土地稅法第39條之3所定之程序不符，被告作成原處分否准原告不課徵土增稅之申請，應屬適法。

（二）又農會依法合併，合併後農會取得合併前農會之土地申報土增稅時，得依農會法第11條之6第1項第3款規定予以記存。如合併後取得之土地為耕地，且經中央主管機關核准其承受耕地，及縣市主管機關同意得申請不課徵土地增值稅者，得依農發條例第37條第2項規定向稅捐機關申請不課徵土增稅。又申請時，仍應依土地稅法第39條之3及同法施行細則第58條第1項規定之程序為之。故合併後農會因「法人合併」取得之土地，其應納之土增稅，得申請「記存」或「不課徵」，兩者之租稅效果雖均係毋庸繳稅，然法令依據不同，於土增稅申報書所勾選申明之字樣及檢附之證明文件亦不相同。

（三）原告前向被告申報取得合併前台灣省農會所有之系爭土地，且於申報書表上勾選依農會法第11條之6規定記存土增稅，並檢附准予合併等相關文件供核，經被告核定准予記存，並無疑義。系爭土地既經依法核准記存土增稅，被告即無須核發土增稅繳款書予原告，是被告以上述103年1月15日函及103年2月19日函通知原告准予記存外，並副知地政機關，以利原告免持繳款書辦理後續土地登記事宜。

（四）另原告未提供申報記存當時，經行政院農業委員會（下稱農委會）及苗栗縣政府分別同意其承受耕地及申請不課徵土增稅之證明文件，亦無法提供依土地稅法施行細則第58條第1項規定，經後龍鎮公所核發之農地農用證明書，以證明系爭土地於合併記存當時確作農業使用，自無農發條例第37條第2項規定適用之餘地，被告作成原處分否准申

請並無違誤等語，並聲明：原告之訴駁回。

五、本件事實欄所載事實，有上開證據可稽，應堪認定。本件兩造之爭點為：被告原處分是否合法？原告請求本院判決命被告依原告不課徵系爭土地土增稅之申請，作成准予不課徵之行政處分是否有據？茲論述如下：

（一）本件應適用之法令及其說明：

1、農發條例：

⑴第3條第7款、第11款規定：「本條例用辭定義如下：・・・7、農民團體：指農民依農會法、漁會法、農業合作社法、農田水利會組織通則所組織之農會、漁會、農業合作社及農田水利會。・・・11、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。」。

⑵第33條規定：「私法人不得承受耕地。但符合第34條規定之農民團體、農業企業機構或農業試驗研究機構經取得許可者，不在此限。」。

⑶第34條規定：「（第1項）農民團體、農業企業機構或農業試驗研究機構，其符合技術密集或資本密集之類目及標準者，經申請許可後，得承受耕地；技術密集或資本密集之類目及標準，由中央主管機關指定公告。（第2項）農民團體、農業企業機構或農業試驗研究機構申請承受耕地，應檢具經營利用計畫及其他規定書件，向承受耕地所在地之直轄市或縣(市)主管機關提出，經核轉中央主管機關許可並核發證明文件，憑以申辦土地所有權移轉登記。（第3項）中央主管機關應視當地農業發展情況及所申請之類目、經營利用計畫等因素為核准之依據，並限制其承受耕地之區位、面積、用途及他項權利設定之最高金額。（

第4項）農民團體、農業企業機構或農業試驗研究機構申請承受耕地之移轉許可準則，由中央主管機關定之。」。

⑷第37條第2項規定：「作農業使用之耕地依第33條及第34條規定移轉與農民團體、農業企業機構及農業試驗研究機構時，其符合產業發展需要、一定規模或其他條件，經直轄市、縣(市)主管機關同意者，得申請不課徵土地增值稅。」。

2、農會法

⑴第2條規定：「農會為法人。」。

⑵第6條第1項、第2項規定：「（第1項）農會分為下列三級：1、鄉（鎮、市、區）農會。2、縣（市）農會及直轄市農會。3、全國農會。（第2項）本法中華民國101年1月19日修正之條文施行後，省農會、直轄市農會及縣（市）農會應依本法規定儘速設立全國農會。省農會應於全國農會設立時，併入全國農會。‧‧‧。」。

⑶第11條之6第1項第3款規定：「合併後農會於申請對合併前農會所有不動產、應登記之動產、智慧財產權及各項擔保物權之變更、移轉或讓與等登記時，得憑主管機關許可合併之核准函等相關文件，逕向登記機關辦理登記，免繳納登記費用及免徵因合併而發生之印花稅及契稅，並依下列各款規定辦理：‧‧‧3、合併前農會所有之土地隨同移轉時，經依土地稅法審核確定其現值後，即予辦理土地所有權移轉登記，其應繳納之土地增值稅准予記存，由合併後農會於該項土地再移轉時一併繳納之；其破產或解散時，經記存之土地增值稅，應優先受償。」。

3、土地稅法：

⑴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。」。

⑵第39條之3第1項規定：「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，於土地增值稅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。」。

4、農業用地作農業使用認定及核發證明辦法（下稱核發辦法）：

⑴第1條規定：「本辦法依農業發展條例（以下簡稱本條例）第39條第2項規定訂定之。」。

⑵第3條第1款規定：「有下列各款情形之一者，得申請核發農業用地作農業使用證明書：1、依本條例第37條第1項或第2項規定申請農業用地移轉不課徵土地增值稅。」。

⑶第14條規定「農業用地作農業使用證明書之有效期限為6個月；逾期失其效力。」。

5、準此可知，作農用之農地於移轉與自然人時，得依上述規定之時限及程序，申請不課徵土增稅。本件原告因合併台灣省農會、各直轄市及各縣市農會，並概括承受台灣省農會資產（見網路維基百科中華民國農會項目），而以「法人合併」之原因取得系爭土地（見本院卷499-831頁之土地謄本）。且原告已向農委會辦理登記，有全國農會登記證書附卷（同卷497頁）可稽，依上述農會法第2條規定，其性質上為法人，並非自然人。是原告因法人合併而取得系爭土地，自無土地稅法第39條之2第1項及第39條之3第1項規定之適用，亦即，原告不得依上述規定之時限及程序，申請不課徵土增稅。被告之原處分依土地稅法第39條之

3規定而否准本件原告之申請（本院卷33頁之原處分說明4參照），此部分法律之適用尚有未洽，惟此並不影響本件判斷結果，茲詳述如下。

（二）為法人組織之原告，依上述農發條例、農會法及核發辦法規定，固得依法人合併方式，取得系爭土地（耕地），辦理所有權移轉登記，並申請不課徵其土增稅，惟依法應具備下列要件：

1、合併許可：

依農委會102年10月14日農輔字第1020231608號函（見被告卷51-52、63-64頁所示函之說明3），及上述農委會核發之全國農會登記證書（見本院卷497頁），可知原告業經中央主管機關農委會核准法人合併。

2、承受系爭土地（耕地）之許可：

依農發條例第33條但書及第34條規定，為農民團體之原告，原則上應檢具經營利用計畫等相關文件，經由系爭土地（耕地）所在地主管機關，核轉中央主管機關許可，並核發證明文件，始可憑以申辦土地所有權移轉登記。惟依農會法第11條之6第1項前段之特別規定，原告持上述農委會許可合併函文，即可逕向登記機關辦理移轉登記。

3、不課徵土增稅之同意：

⑴原告依上述農發條例及農會法規定，辦理系爭土地（耕地）移轉登記時，另須具備「符合產業發展需要、一定規模或其他條件」，經直轄市、縣(市)主管機關同意，始得申請不課徵土增稅。

⑵次依農發條例第37條第2項於92年2月7日修正之立法理由所載：「・・・四、本條適用範圍限於經營農業技術密集與資本密集類目之法人，農業委員會並已訂定『農業技術

密集與資本密集類目與標準』作為審查依據，以達到類似促進產業升級條例所提供之功能性獎勵。5、‧‧‧。惟由於各縣(市)財政狀況及產業發展環境不同，且地方政府需自負因同意不課徵土地增值稅所造成稅賦收入增減之責，爰授權地方政府得權衡賦稅收入、產業發展、一定規模及其他條件，決定是否同意作農業使用之耕地移轉與農企業機構等法人時，得申請不課徵土地增值稅。」。

⑶又依上述原告簡介及維基百科資料可知，農會合併成立之主旨在於「讓各級農會關係更加緊密結合，帶領各級農會合作發展，積極服務所有農民」，而其主要業務則為推廣、供銷、信用及保險為經營服務重點，核與「農業技術密集與資本密集」之產業升級無關。

（三）查本件係屬課予義務訴訟，惟原告至本院109年12月23日言詞辯論終結為止，迄未提出依農發條例第37條第2項規定，具備「符合產業發展需要、一定規模或其他條件」，並地方主管機關同意不課徵系爭土地（耕地）土增稅之證明文件。另原告雖提出後龍鎮公所108年12月18日後鎮農字第1080020063號函及所附農地農用證明書（見本院卷453-464頁），內載該鎮公所業已核發系爭土地中之163筆之農地農用證明書。惟依核發辦法第14條規定，農地農用證明書之有效期限為6個月，逾期失其效力，且後龍鎮公所核發之上述證明書亦已敘明前揭規定（同卷464頁之附註1）。準此可知，該證明書僅能證明核發當時（即108年12月18日）6個月內上列土地確係供作農業使用，自無從溯及作為認定原告於102年4月18日法人合併時，或於103年2月21日系爭土地移轉登記時（同卷499-831頁之土地登記謄本之土地所有權部登記日期及原因發生日期），或原告

於102年9月17日及103年2月12日向被告申報系爭土地移轉現值時（同卷119-451頁之土地增值稅申報書收文日），系爭土地確實作為農用之證明。又原告雖主張其申請記存土增稅時，已提出系爭土地之私有耕地租約予被告等語，然查，土增稅涉及地方稅賦收入，該租約僅能證明原告確有將該等土地出租給承租人，但無法證明系爭土地於上述法人合併、移轉登記或向被告申報系爭土地移轉現值時確有供作農用之事實，且原告迄未提出農發條例第37條第2項規定地方主管機關同意不課徵系爭土地（耕地）土增稅之證明文件，是該等租約尚無從為有利於原告之判斷。則被告原處分依農發條例第37條第2項規定（同31頁原處分之主旨、說明2⑵、⑶、4等參照），否准本件原告之申請，依法核無不合。故原告主張均無理由，應予駁回。

六、結論：原處分依法核無不合，訴願決定予以維持，亦無違誤，原告訴請撤銷，並請求本院判決命被告就其申請不課徵系爭土地之土增稅，作成准予不課徵之行政處分，均無理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。又本件事證已臻明確，且兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　1　　月　　20　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法官　王　德　麟

法　官　張　升　星

法　官　詹　日　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　　110　　年　　1　　月　　20　　日

書記官　詹　靜　宜