

新竹縣政府訴願決定書

案號：1000325-1

訴願人：○○○

原行政處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

緣訴願人因申請不課徵土地增值稅事件，不服原處分機關 100 年 1 月 11 日新縣稅法字第 0990036902 號函所為復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

一、緣訴願人與權利人○○○共同申報移轉新竹縣關西鎮仁安段○○○、○○○地號等 2 筆土地，向原處分機關檢附農業用地作農業使用證明書，申請不課徵土地增值稅，惟未經原處分機關核准，原處分機關按一般買賣核課其土地增值稅各計新臺幣（以下同）227 萬 3,677 元及 120 萬 7,708 元（已於 99 年 8 月 23 日繳納）。訴願人不服，主張本案土地自 38 年 6 月起即訂有三七五租約，並經關西鎮公所核發農業用地作農業使用證明書，得適用土地稅法第 39 條之 2 第 1 項農地移轉不課徵土地增值稅之規定。又本案土地原為農牧用地，雖經都市計畫編定為行水區，但事實並未作行水之用途，逕編定為行水區，對土地所有權人不公平等語申請復查，經原處分機關以 100 年 1 月 11 日新縣稅法字第 09900369023 號復查決定「復查駁回」。訴願人對復查決定不服，遂於 100 年 1 月 26 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願意旨略謂：

（一）按訴願人所有座落關西鎮仁安段○○○、○○○地號等兩筆土地移轉，依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項之規定申請不課徵土地增值稅。惟新竹縣政府稅捐稽徵局（以下簡稱稅捐局）核以依農業發展條例（以下簡稱農發條例）第 27 條於 72 年 8 月 3 日修正生效後，符合同條例施行細則第 14 條規定範疇之農業用地，始有不課徵土地增值稅之適用，系爭土地在 66 年 1 月 18 日關西都市計畫書即編定為

「行水區」，自無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅之適用為由，課以系爭土地之土地增值稅，先行敘明。

- (二) 惟查民國 63 年 1 月 18 日公告實施關西鎮都市計畫時並未規劃有行水區，而係於民國 72 年 11 月變更關西鎮都市計畫(通盤檢討)時，始規劃有「行水區」
- (三) 再查，系爭土地○○○○、地號(重測前為牛欄河段○○○○地號)土地於 63 年都市計畫發布實施前無編定使用種類同段○○○○地號(重測前為牛欄河段○○○○地號)土地於都市計畫發布實施前編定使用種類為農業用地，並於 72 年 5 月 10 日註銷編定，前述所指之註銷編定係指「公共設施保留地之河川用地」而言；非為農業用地註銷編定。則顯見系爭土地之使用編定並非如稅捐局所認定係於 63 年 1 月 18 日關西都市計畫書即編定為「行水區」，而本案係省政府於 72 年 11 月 7 日以 103265 號函核定；縣政府於 72 年 11 月 21 日以府建都字地 76167 號令發布，實施關西鎮都市計畫通盤檢討時，始將系爭土地規劃為都市計畫區內之「行水區」
- (四) 經調閱林務局農林航空測量所 72 年 7 月 1 日航照圖(航照圖編號 72915-1-81)，由航照圖可查核出系爭土地○○○○、○○○○地號之使用種類為農業用地之事實。
- (五) 綜上所述，系爭土地於 72 年 11 月 21 日公布都市計畫通盤檢討後之使用編定使為「行水區」，亦即於農發條例 72 年 8 月 3 日修正生效後，系爭土地仍有數月之時間係為「無使用編定」及「農業用地」之農地法律事實，系爭土地於 72 年 11 月 21 日公布都市計畫通盤檢討前確為地目田、原且為農用之農地，又有耕地三七五租約之登記。本案實屬符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項之規定「作農業使用之農業用地」不課徵土地增值稅之範疇及條件。
- (六) 又依據新修訂之農發條例第 38 條之 1 之規定，略以「農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更，經依都市計畫主管機關認定符合下列各款情形之一…適

用第 37 條第 1 項、第 38 條第 1 項或第 2 項規定不課徵土地增值稅…一、依法應完成之細部計劃尚未完成，未能准許依變更後計劃用途使用者」。而系爭土地所座落之「行水區」原即為民國 72 年都市計劃通盤檢討之誤編，將牛欄河地區誤為石門水庫溢洪道行水區所致。系爭土地所座落之「行水區」使用編定已近三十年，遲至今未依法完成細部計畫，已嚴重影響都市整體之發展及侵害人民的權益，地方主管機關均認同將該誤編之行水區解編，另為合適之使用編定，如休閒農業區，請求撤銷原處分，並另為不課徵土地增值稅之適法決定云云。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 原處分機關復查決定略以：本件系爭土地於 63 年 1 月 18 日公佈實施關西都市計畫，其分區已被劃定為「行水區」，是在 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正增訂 27 條生效時，已非屬土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及土地稅法施行細則為 57 條之 1 之農業用地，故依財政部 86 年 10 月 22 日台財稅第 861922200 號函釋、91 年 12 月 26 日台財稅字第 0910458277 號函釋及 93 年 10 月 22 日台財稅字第 0930477517 函釋規定，系爭土地移轉時，縱作為農業使用，亦無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅之適用。訴願人出具新竹縣關西鎮公所 99 年 10 月 1 日關鎮民字第 0990012198 號函，證明關西鎮仁安段 1268 地號土地自民國 38 年 6 月 22 日初始登記耕地三七五租約至 99 年 5 月 24 日終止租約登記，惟按土地稅法及土地稅減免規則，尚無免徵土地增值稅之規定。…又依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 3 條規定，得申請核發農業用地作農業使用證明書之情形為：一、依農業發展條例第 18 條規定申請興建自用農舍。二、依農業發展條例第 37 條第 1 項第 2 項規定申請農業用地移轉不課徵地增值稅。三、依農業發展條例第 38 條規定申請農業用地及其地上農作物免徵遺產稅、贈與稅或田賦。是農業用地作農業使用證明書之核發，並不因訴願人申請使用之目的究

係為辦理不課徵土地增值稅、或免徵贈與稅、遺產稅而有不同，亦即只要受理申請時土地符合上開農業用地作農業使用認定及核發證明辦法之規定，即可予以核發。故訴願人出具新竹縣關西鎮公所核發之農業用地作農業使用證明書，僅係該所本於主管機關之地位，依據農業發展條例及農業用地作農業使用認定及核發證明辦法等相關規定自行裁量而予核發，至於是否准予訴願人不課徵土地增值稅，仍應由稅捐稽徵機關按稅法之相關規定依權責認定，並非謂已有該證明書，即當然應予核准不課徵土地增值稅，此查財政部 91 年 12 月 26 日台財稅字第 0910458277 號函釋規定，是類土地可免徵土地遺產稅及贈與稅，而土地增值稅則應課徵即可證明。則本案土地自無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅之適用。是原處分機關原核定系爭土地之土地增值稅，並無違誤，乃維持原核定。

- (二) 土地稅法第 39 條之 2 規定之立法理由，係「配合 72 年 8 月 3 日修正施行之農業發展條例第 27 條農業用地作農業使用其移轉免徵土地增值稅之規定，以便利自耕農民取得農地，擴大農場經營規模」，在該法條訂定前並無單純出售土地即得免稅之規定，於農業發展條例第 27 條修正施行後，方有土地稅法第 39 條之 2 之規定。又查農業發展條例第 1 條規定：「為確保農業永續發展，因應農業國際化及自由化，促進農地合理利用，調整農業產業結構，穩定農業產銷，增進農民所得及福利，提高農民生活水準，特制定本條例…。」足見上開土地稅法第 39 條之 2 租稅優惠規定之意旨係在獎勵「農地」農用，如為「非農地」，縱從事農用亦不在獎勵之列，即該法所稱「農業用地在依法作農業使用」等語，應包含有用地別及使用用途兩部分之限制。例外情況，為保障農業用地免稅之權益，倘移轉之土地於 72 年 8 月 3 日農業發展條例第 27 條增訂生效日時，仍符合當時同條例施行細則第 14 條規定（即現行土地稅法施行細則第 57 條）範疇之農業用地者，於該條

例施行後，雖經都市計畫變更為新市鎮特定區、住宅區或其使用分區，如經查明仍作農業使用且細部計畫未完成前，尚未能依變更後之計畫用途使用，而現況仍作農業使用者，依土地稅法施行細則第 57 條之 1 規定仍有土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定之適用，至於在 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正施行時，土地用地別即已變更編定，而不符合當時農業發展條例第 27 條規定所稱農業用地依法供農業使用，免徵土地增值稅規定者，因該編定之變更，並不會使該土地發生原得免徵土地增值稅利益因而喪失情事，是該土地縱有編定已變更，而仍為原來農業用地使用情形者，自非土地稅法施行細則第 57 條之 1（農業發展條例施行細則第 14 條之 1）規範之範圍，而無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅之適用。此有財政部 86 年 10 月 22 日台財稅第 861922200 號函釋、91 年 12 月 26 日台財稅字第 0910458277 號函釋及 93 年 10 月 22 日台財稅字第 0930477517 函釋可按，亦有最高行政法院 95 年判字第 978 號判決可資參照。

- （三）訴願人主張關西鎮仁安段○○○、○○○地號於 63 年 1 月 18 日公告實施關西鎮都市計畫時，並未規劃有行水區，而於農業發展條例 72 年 8 月 3 日修正生效後，於 72 年 11 月變更關西鎮都市計畫（通盤檢討）時，始規劃有「行水區」，之前則為河川用地，本案實符合「農業用地作農業使用」不課徵土地增值稅範疇及條件乙節，按土地稅法第 39 條之 2 規定之立法理由及租稅優惠規定之意旨，以及上揭財政部函釋規定，得免徵或不課徵土地增值稅之土地，係指移轉之土地於 72 年 8 月 3 日農業發展條例第 27 條增訂生效日時，仍符合當時同條例施行細則第 14 條規定（即現行土地稅法施行細則第 57 條）範疇之農業用地，且作農業使用者，始有土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定之適用，至於在 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正施行時，土地用地別如已變更編定，而不符合當時農業發展條例第 27 條規定所稱農業用地依法供農業使用者，縱仍

為原來農業使用，仍非土地稅法施行細則第 57 條之 1（農業發展條例施行細則第 14 條之 1）規範之範圍，而無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅之適用，此亦有最高行政法院 95 年判字第 978 號判決可資參照。本件系爭土地依據新竹縣關西鎮公所 99 年 7 月 12 日核發之土地使用分區證明書所載，係於 63 年 1 月 18 日公佈實施關西都市計畫被劃定為「行水區」，在 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正生效時，非屬土地稅法施行細則第 57 條及第 57 條之 1 規定（即農業發展條例施行細則第 2 條及第 14 條之 1）範疇之農業用地，是復查決定系爭土地無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅之適用。訴願人提起訴願後，新竹縣政府於 100 年 2 月 11 日以府產都字第 1000019256 號函告原處分機關並副知本案之代理人：「說明一、經查旨揭地號之使用分區於 63.1.18 關西都市計畫發布實施係為河川用地，於 72.11.21 關西都市計畫（第一次通盤檢討）時將原計畫之河川用地變更為行水區，謹為更正說明。二、本府原發文 99.4.7 府工都字第 0990039630 號函誤寫旨揭等地號土地於 63.1.18 關西都市計畫發布實施即為行水區乙節，實為誤寫，特予更正。」是依新竹縣政府之更正函，系爭土地雖於 72 年 11 月 21 日關西都市計畫（第一次通盤檢討）時，始被變更為行水區，在 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正增訂第 27 條時為河川用地，惟不論河川用地或行水區，均非屬土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及土地稅法施行細則為 57 條規定之農業用地，故系爭土地移轉時，縱作為農業使用，亦無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅之適用。訴願人所訴，顯不足採。至訴願人主張系爭土地有耕地三七五租約之登記，符合「農業用地作農業使用」不課徵土地增值稅範疇及條件乙節，查耕地三七五租約可減免土地稅之條文除土地稅減免規則第 16 條有規定：「依耕地三七五減租條例規定，出租人無償供承租人使用之農舍土地，地價稅或田賦全免。」外，並無其他可免徵或不課徵

土地稅（田賦、地價稅、土地增值稅）之相關規定，訴願人主張並無法令依據。

- （四）訴願人主張系爭土地適用新增訂之農業發展條例第 38 條之 1 規定，且系爭土地於 72 年都市計畫通盤檢討誤編為「行水區」，至今仍未依法完成細部計畫，已嚴重影響都市整體發展及侵害人民權益乙節，惟按中央法規標準法第 18 條規定：「各機關受理人民聲請許可案件適用法規時，除依其性質應適用行為時之法規外，如在處理程序終結前，據以准許之法規有變更者，適用新法規。」行政法院 62 年判字第 507 號及 72 年判字第 1651 號判例：「中央法規標準法第 18 條所稱『處理程序』係指主管機關處理事件之程序而言，並不包括行政救濟之程序在內。故主管機關受理人民聲請許可案件，其處理程序終結後，在行政救濟程序進行中法規有變更者，仍應適用舊法。」「中央法規標準法第 18 條所稱：『處理程序』，係指主管機關處理人民聲請許可案件之程序而言，並不包括行政救濟之程序在內。故主管機關受理人民聲請許可案件，其處理程序終結後，在行政救濟程序進行中法規有變更者，仍應適用實體從舊程序從新之原則處理。」本案訴願人與權利人係於 99 年 7 月 1 日向原處分機關遞送移轉關西鎮仁安段○○○○、○○○○地號 2 筆土地之土地增值稅申報書，並分別於 7 月 13 日及 7 月 9 日經原處分機關核定應納土地增值稅為 227 萬 3,677 元及 120 萬 7,708 元在案，訴願人不服原處分機關所核定稅額，雖於 99 年 11 月 18 日申請復查，惟依中央法規標準法第 18 條規定及行政法院判例要旨，本案申報土地增值稅之處理程序於 99 年 7 月 9 日及 7 月 13 日即已終結，在行政救濟程序進行中法規雖有變更，仍應適用實體從舊程序從新之原則處理，自無 99 年 12 月 8 日增訂之農業發展條例第 38 條之 1 之適用。況且上開新增訂之條文係申請核准制，尚需檢具都市計畫及農業主管機關所出具文件，或縣(市)政府視都市計畫實施進度及地區發展趨勢等情況同意者，始可向稽徵機關提出申請，

並非該條文經公布施行後，無條件當然即可適用，訴願人所訴，核不足採。故原核定土地增值稅揆諸前揭法條及財政部函釋規定並無不合，原處分機關復查決定遞予維持亦無不當，敬請 續予維持云云。

理 由

一、按「各機關受理人民聲請許可案件適用法規時，除依其性質應適用行為時之法規外，如在處理程序終結前，據以准許之法規有變更者，適用新法規。…。」為中央法規標準法第 18 條明文。又「中央法規標準法第 18 條所稱『處理程序』係指主管機關處理事件之程序而言，並不包括行政救濟之程序在內。故主管機關受理人民聲請許可案件，其處理程序終結後，在行政救濟程序進行中法規有變更者，仍應適用舊法。」、「中央法規標準法第 18 條所稱：『處理程序』，係指主管機關處理人民聲請許可案件之程序而言，並不包括行政救濟之程序在內。故主管機關受理人民聲請許可案件，其處理程序終結後，在行政救濟程序進行中法規有變更者，仍應適用實體從舊程序從新之原則處理。」行政法院 62 年判字第 507 號及 72 年判字第 1651 號判例參採。本案訴願人與權利人係於 99 年 7 月 1 日向原處分機關遞送移轉關西鎮仁安段○○○、○○○地號 2 筆土地之土地增值稅申報書，並分別於 7 月 13 日及 7 月 9 日經原處分機關核定應納土地增值稅為 227 萬 3,677 元及 120 萬 7,708 元在案，訴願人不服原處分機關所核定稅額，雖於 99 年 11 月 18 日申請復查，惟依上揭法令及判例要旨，本案申報土地增值稅之處理程序於 99 年 7 月 9 日及 7 月 13 日即已終結，於行政救濟程序進行中法規雖有變更，仍應適用實體從舊程序從新之原則處理，本案自無訴願人所述 99 年 12 月 8 日增訂之農業發展條例第 38 條之 1 之適用，先予敘明。

二、又按「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。」、「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，得適用本條例第 37 條第 1 項、第 38 條第 1 項或第 2 項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦：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。」分別為 72 年 8 月 3 日修正生效時之農業發展條例第 27 條、現行之農業發展條例第 37 條第 1 項及農業發展條例施行細則第 14 條之 1 所明文。

另按「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。」、「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。」、「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。」則為土地稅法第 10 條第 1 項、第 39 條之 2 第 1 項及土地稅法施行細則第 57 條、57 條之 1 所明定。

三、卷查本案新竹縣關西鎮仁安段○○○、○○○地號土地之分區使用，於 63 年 1 月 18 日關西鎮都市計畫公告實施為「河川用地」，乃於 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正生效後，即 72 年 11 月 21 日變更關西鎮都市計畫（第一次通盤檢討）時，將原計畫之河川用地變更為「行水區」，乃為訴辯雙方所不爭執（參本府 100 年 2 月 11 日府產都字第 1000019256 號函、新竹縣關西鎮公所 99 年 7 月 12 日關鎮建字第 8460 號都市計畫土地使用證明書），是以本案系爭土地於 72 年 8 月 3 日農業發展條例增訂第 27 條條文生效日時，即為河川用地，已非屬農業用地，故訴願人依當時法規，對之並無免徵或不課徵土地增值稅之利益存在，是系爭土地於 99 年 7 月移轉時縱作為農業使用，自無首揭土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅之適用。

四、復按「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（編者註：94 年修正為第 14 條之 1）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、…其所稱『前項農業用地』，自仍應以移轉土地於 72 年 8 月 3 日農業發展條例第 27 條增訂生效日後，仍符合該施行細則第 2 條第 1 項規定範疇之農業用地，嗣經都市計畫變更為非農業用地者始有其適用。對於原為農業用地於 65 年經都市計畫編定為○○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）不課徵土地增值稅之適用。」分別為財政部 91 年 12 月 26 日台財稅字第 0910458277 號函及 93 年 10 月 22 日台財稅字第 0930477517 函釋示在案。

- 五、另依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項所稱農業用地，係配合 72 年 8 月 3 日修正施行之農業發展條例第 27 條農業用地作農業使用其移轉免徵土地增值稅之規定，以便利自耕農民取得農地，擴大農場經營規模而訂定，足見土地稅法第 39 條之 2 租稅優惠規定之意旨係在獎勵「農地」農用，非農地縱從事農用亦不在獎勵之列。又農業用地作農業使用其移轉免徵土地增值稅始於 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正施行後，在此之前農業用地僅得於重購農地作農業使用時始得將已繳納之土地增值稅申請退稅，並無單純出售土地即得免稅之規定。又對於非農業用地因法規限制而為農業使用者，僅得免徵地價稅，尚無得免徵土地增值稅，對於免徵或不課徵土地增值稅者，僅限於作農業使用之農業用地（最高行政法院 95 年判字第 978 號判決參照）。由上揭判決內容可知 72 年 8 月 3 日生效之農業發展條例第 27 條所稱「農業用地在依法作農業使用」等語，應包含有用地別及使用用途兩部分之限制，故本案訴願人雖出具新竹縣關西鎮公所核發之農業用地作農業使用證明書，惟其僅係鄉鎮市公所本於主管機關之地位，依據農業發展條例及農業用地作農業使用認定及核發證明辦法等相關規定自行裁量而予核發，非謂領有農用證明書，即當然否認系爭土地於 63 年 1 月 18 日時編定用途別為「河川用地」，72 年 11 月 21 日編定用途別又為都市計畫「行水區」，目前系爭土地之用途別皆非為農業用地之事實。是以本案系爭土地於農業發展條例 72 年 8 月 3 日修正施行時，土地用地別早已變更編定為河川用地，乃不符合當時農業發展條例第 27 條所稱農業用地依法供農業使用，免徵土地

增值稅規定者，是該土地縱有編定雖已變更，且無法依變更後之編定使用，而仍須依原來農業用地使用情形，依前揭財政部函釋內容，自非土地稅法施行細則第 57 條之 1（農業發展條例施行細則第 14 條之 1）規範之範圍，而無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項（行為時農業發展條例第 37 條第 1 項）不課徵土地增值稅規定之適用，訴願人主張本案符合「農業用地作農業使用」不課徵土地增值稅範疇及條件等節，核無足採。從而，原處分機關原核定系爭土地之土地增值稅及所為 100 年 1 月 11 日新縣稅法字第 0990036902 號函所為復查決定，揆諸首揭法令函釋，尚無不合，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，無庸一一斟酌，併此敘明。

六、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。