

東海大學公共事務碩士專班碩士論文

指導教授：紀俊臣博士

農業用地免稅優惠機制之研究：
法制觀點

碩士班研究生：吳俊義

中華民國一〇四年六月二十二日



農業用地免稅優惠機制之研究：法制觀點

研究生：吳俊義

指導教授：紀俊臣 (簽章)

審查教授：黃義斌 (簽章)

李長安 (簽章)

紀俊臣 (簽章)

專班主任：史美玲 (簽章)

東海大學公共事務碩士在職專班碩士論文

中華民國 104 年 6 月 22 日



謝誌

在從事公務生涯已經十幾年，都為了工作忙碌，能夠透過東海大學公共事務碩士專班，學習各類行政理論或認識老師、同學，提供日後職場上，更為增進學習平台，且對於同儕之間亦師亦友關係，都讓未來生活更加活潑精彩。

任職於區公所農業主管，有感政府口口聲聲保護農民，但為何農業用地違規案件一再增加，土地價格不斷抬高，常常想要琢磨研究，故借本篇論文研究農業用地免稅優惠機制，希望能夠找到一些蛛絲馬跡；在繕寫論文過程中，感謝紀俊臣老師，無論從題目訂定、研究大綱、研究架構及論文內容等，都是親自指導細心說明，且字字閱讀叮嚀寫作方式，使完成論文加倍順遂，最終如願通過口試，實為師恩浩蕩。

東海大學公共事務碩士專班史美強主任，除了紀俊臣老師外，排定李長晏老師及黃義盛老師，對於本篇論文撥冗參與研討，提出知無不言、言無不盡的問題，使研究內容更加順暢與充實，感謝之情溢於言表，永銘記在心。

隨著論文完成後，研究所的生涯也將告一段落，在學業中，要感謝東海大學公共事務碩士專班史美強主任及諸位老師，細心指導；在工作中，要感謝不論於公於私，都不斷給予鼓勵及叮嚀的臺中市大雅區公所江惠雯區長及諸位同僚，行政協助；在家庭中，要感謝父母親及賢內助，求學期間照顧好家庭子女；在同學中，要感謝張文志班代及諸位同學，不分你我資源分享團結合作，讓學習過程不孤單；最後感謝行政院農業委員會、臺中市政府、臺中市沙鹿區公所及修業過程曾經關心及幫助過我的師長、朋友，衷心至上敬意及誌謝。

摘要

憲法第 153 條規定，國家必須制定保護農民法律，其中農業用地免稅及老農津貼，為主要照顧政策。自 2000 年修正農業發展條例後，農業政策為管地不管人，在農業用地作農業使用下，享有土地移轉免稅及申請參加農民健康保險，獨特以農業用地作農業使用證明書，做為審認資格重要文件，如此煩瑣行政程序，真的能照顧到從事農業人民嗎？本研究探討行政院農業委員會於 2010 年 12 月 8 日增訂農業發展條例第 38-1 條，及 2013 年 7 月 23 日修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法後，造成農業用地稅制有何改變，是否符合租稅公平。在政府財政困窘，利用農業用地作農業使用證明書做為佐證文件之一，管制參加農民健康保險資格，真能有效查緝假農民，遭受到質疑。

本研究以質性研究之文獻研究法及訪談研究法，探究農業用地免稅及參加農民健康保險之審查機制。由文獻研究法瞭解我國與世界主要國家日本、美國及韓國之土地移轉稅制比較，並就我國農業用地作農業使用享有免稅，其他國家如何制定，有無我國值得學習地方。由訪談研究法探究行政院農業委員會於 2010 年 12 月 8 日增訂農業發展條例第 38-1 條規定，及 2013 年 7 月 23 日修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法後，農業用地免稅審查機制，有何變化？進而瞭解修法後，有無達到租稅公平。參加農民健康保險審查機制有無必須檢討，以落實照顧真正從事農業人民。試圖提供政策面及法制面之建議，以改進目前缺失。

本研究發現農業用地部分或整筆被占用公眾使用之設施，在效力、申請程序、認定基準及免稅條件都不同，造成部分占用設施為公眾使用之狀態，為整筆免稅，但整筆占用設施雖公眾使用之狀態，不見得免稅，產生租稅不公平。農業發展條例第 38-1 條取消時間限制規定後，對於細部計畫完成後，再進行市地重劃或區域徵收未完成前，因完成後將提供土地利用價值，並未考慮土地持有期間短，必須加重稅率，以防止土地炒作。參加農民健康保險後，能領取老農津貼，此政策必須從制度面改善，才能避免假農民產

生。

本研究就目前農業用地免稅制度，及參加農民健康保險之缺失，提供政策面建議：修改憲法將資本利得併入所得稅、依土地持有期間訂定土地增值稅優惠機制、放寬農地農有政策應檢討、遺產稅增訂隔代移轉加重稅額、農地遭占用公眾使用設施免稅標準、制定都市計畫未完成前免稅標準、農村再生設施興建於農業用地前應完成土地變更編定程序、改變老農津貼發放。法制面建議：私有農地存有公眾使用設施得否免稅、非都市及都市計畫公眾使用設施免稅優惠機制建立、農村再生設施應回歸建築法管制、刪除或修正都市計畫內未完成市地重劃或區段徵收前免稅、農業用地免稅必須連續經營一段時間、農業用地申請減免賦稅最終應回歸稅法處理、制定老農退休相關法律。期望能改善目前制度，以照顧真正從事農業之人民。



關鍵詞：農業用地、農業用地作農業使用證明書、租稅公平、文獻研究法、訪談研究法、都市計畫、農村再生、市地重劃、區域徵收、農民健康保險、變更編定。

目錄

第一章 緒論	1
第一節 研究背景與動機	1
第二節 研究目的與問題	8
第三節 研究方法與架構	10
第四節 研究範圍與限制	14
第二章 理論建構與文獻探討	17
第一節 理論建構	17
第二節 文獻探討	25
第三章 世界主要國家農地稅制之比較	43
第一節 日本	43
第二節 美國	46
第三節 韓國	50
第四章 臺灣農地免稅優惠機制之規制	57
第一節 農地稅制變遷	57
第二節 農地稅制優惠論述分析	64
第三節 農地免稅優惠機制之設計與運作	70
第五章 臺灣農地免稅優惠機制之檢視與展望	77
第一節 農地免稅機制之檢視	77
第二節 農地免稅機制之展望	109
第六章 結論	113
第一節 研究發現	113
第二節 研究建議	118
參考文獻	125

附錄一	訪談提綱	129
附錄二	專家學者訪談紀錄	131
附錄三	農業用地作農業使用證明相關申請表格	161
附錄四	農業發展條例 38-1 條農業使用證明相關表格	165
附錄五	農業用地減免賦稅規定彙整表	169



表目錄

表 1-1	重要人力指標.....	2
表 1-2	2010 年底從事農牧業之農牧戶家數按專兼業及可耕地規模分.....	3
表 1-3	2003 年至 2012 年臺灣地區公務統計之農業用地與耕地面積.....	4
表 1-4	從事農牧業之農牧戶家數按可耕作地規模分.....	4
表 1-5	農牧業之農林漁牧兩次普查統計結果摘要比較.....	5
表 1-6	2013 年 5 月份有酬就業每月主要工作之收入.....	6
表 1-7	訪談對象一覽表.....	13
表 2-1	對土地增值稅之租稅減免文獻整理.....	31
表 2-2	對遺產及贈與稅之租稅減免文獻整理.....	31
表 2-3	農業發展條例之農地減免租稅文獻整理.....	39
表 2-4	農業發展條例修法前後土地增值稅減免賦稅之法律效果比較表.....	40
表 2-5	現行遺產及贈與稅修正前後之比較.....	41
表 3-1	日本不動產移轉之稅目、稅基及稅率.....	46
表 3-2	美國移轉不動產之稅目、稅基及稅率.....	50
表 3-3	韓國移轉不動產之稅目、稅基及稅率.....	54
表 3-4	世界主要國家土地交易之資本利得課稅制度比較.....	55
表 3-5	世界主要國家土地繼承及贈與課稅制度比較.....	56
表 5-1	私有農地有部分公眾設施審核農業用地作農業使用證明認定標準訪談意見表	81
表 5-2	整筆農地存有公眾設施得否核發農業用地作農業使用證明書訪談意見表...	82

表 5-3	目前公眾設施包括那些訪談意見表.....	83
表 5-4	公眾設施認定機關訪談意見表.....	84
表 5-5	有無供公眾使用多久時間才能享受減免賦稅優惠訪談意見表.....	85
表 5-6	農業用地作農業使用認定及核發證明辦法與大法官解釋 400 號差異訪談意見表	86
表 5-7	私有農地有部分供農村再生相關公共設施之審認條件訪談意見表.....	89
表 5-8	由何機關證明農村再生相關公共設施訪談意見表.....	90
表 5-9	整筆農地供農村再生相關設施得否核發農業用地作農業使用證明書訪談意見表	91
表 5-10	農村再生相關設施有無須一併審查屬於合法建物訪談意見表.....	92
表 5-11	何謂視為農業用地訪談意見表.....	93
表 5-12	已變更非農業用地為何有農業發展條例第 38-1 條享受減免賦稅訪談意見表.....	95
表 5-13	由何機關認定符合農業發展條例第 38-1 條規定訪談意見表.....	96
表 5-14	農業發展條例第 38-1 條規定有無時間限制訪談意見表.....	97
表 5-15	視為農業用地使用狀況訪談意見表.....	98
表 5-16	農業發展條例第 38-1 條規定有無違反租稅公平原則及刪除必要訪談意見表.....	99
表 5-17	農業用地作農業使用證明書之法源訪談意見表.....	101
表 5-18	農業用地作農業使用證明書用途訪談意見表.....	102
表 5-19	農業用地作農業使用證明書認定基準訪談意見表.....	103
表 5-20	從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源訪 談意見表.....	104
表 5-21	審認民眾加入農民健康保險條件訪談意見表.....	105
表 5-22	農業用地作農業使用證明書列為參加農民健康保險審認文件之一有無違反「農 業用地作農業使用認定及核發證明辦法」規定訪談意見表.....	106
表 5-23	私有農業用地存有與農業經營無關設施或變更非農業用地之免稅彙整表.....	109

表 6-1 農業用地遭部分占用公眾設施及整筆占用公眾設施之免稅彙整表..... 118



圖目錄

圖 1-1 政策形成之路徑.....	9
圖 1-2 研究架構.....	14
圖 2-1 農業用地移轉行為課稅關係.....	25
圖 4-1 農地稅制之法律優越原則層級.....	69
圖 4-2 農業用地作農業使用證明書之作業流程.....	74
圖 4-3 農業用地範圍.....	75
圖 5-1 農地免稅機制作業流程.....	108



第一章 緒論

我國農業用地免稅優惠機制，在鼓勵承受人繼續耕作，以維農業永續經營，獨特與其他國家以「農業用地作農業使用證明書」，做為審查減免賦稅之重要文件，為何增加此行政程序及有無達到目的。從各種統計資料下，瞭解現行政府農地免稅制度設計下，有無照顧到從事農業之民眾，產生那些制度層面問題。行政院農業委員會為制定農業用地作農業使用證明之主管機關，於2010年12月8日增訂農業發展條例第38-1條規定，及2013年7月23日修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法後，造成農業用地免稅優惠制度產生何種影響。本研究透過深度訪談法取得專家學者意見，瞭解各行政主管機關對於農業用地之稅法觀點，及有那些農業用地屬於免稅，並彙整出目前制度缺失，以提供可行性稅改政策，進而保護從事農業人民。

第一節 研究背景與動機

從政府統計資料，顯示我國農業工作者，屬於小農經營且為經濟弱勢族群，而立法主張照顧農民下，為何無法達到租稅公平境界？農業用地減免賦稅，在農業用地作農業使用證明書審認層層把關，為何還有未能照顧真農民之聲浪？政府制定保護農業政策，卻又管地不管人開放農地自由買賣，產生法制面或制度面上缺失，這在在都是研究農業用地免稅優惠機制及照顧真農民之課題。茲就研究背景及動機分述如下：

壹、研究背景

觀察臺灣經濟發展上，過去農業一直扮演著舉足輕重之角色。然而隨著臺灣經濟迅速的發展，工商業的蓬勃起飛，導致人民棄農從商，且政府開放農地農用政策後，造成農業從事人口加速流失。在行政院主計總處對於2013年度臺灣地區人力運用調查統計

及 2010 年底農林漁牧普查統計的調查資料中，現階段農業基本概況，分別以農牧戶人口、農業用地範圍、農牧業人口結構以及農林漁牧業所得情形等指標，可見轉變之劇。分述如下：

一、農牧戶人口方面：根據行政院主計總處 2013 年「人力資源統計月報」，至 2013 年上半年，全國就業人口為 10,933,000 人，其中農業就業人口比率為 4.97%；比較 1999 年上半年，全國就業人口為 10,243,000 人，其中農業人口數比率為 5.25%，減少 0.28%（如表 1-1）。專業與兼業農戶部分，至 2010 年止，根據行政院主計總處農林漁牧普查統計資料，全農牧戶為 720,344 家；其中專業農牧戶比率為 24.5%、兼業農牧戶比率則是 75.46%（表 1-2）。是以，行政院主計總處 2013 年「人力資源統計月報」顯示，我國以農業就業人口比率，自 1999 年至 2013 年逐年明顯減少中；且 2010 年行政院主計總處農林漁牧普查統計資料，得知全國農牧戶中，以農業作為專職工作者比例偏低，大都為兼業農業型態經營。

表 1-1 重要人力指標 單位：千人；%

年別	就業人數					失業人數	失業率
	總計	年成長率	農業	工業	服務業		
2009 年上半年	10,243	-1.42	5.25	35.98	58.77	623	5.73
2009 年下半年	10,314	-0.98	5.31	35.71	58.98	654	5.97
2010 年上半年	10,417	1.7	5.29	35.73	58.98	602	5.47
2010 年下半年	10,569	2.48	5.19	36.11	58.69	551	4.96
2011 年上半年	10,645	2.19	5.08	36.36	58.56	496	4.45
2011 年下半年	10,773	1.93	5.04	36.32	58.64	486	4.32
2012 年上半年	10,818	1.63	5.03	36.26	58.71	471	4.17
2012 年下半年	10,901	1.19	4.99	36.21	58.8	490	4.3
2013 年上半年	10,933	1.06	4.97	36.16	58.87	472	4.14

資料來源：2013 年度人力運用調查報告（7），行政院主計總處，2013，臺北市。

表 1-2 2010 年底從事農牧業之農牧戶家數按專兼業及可耕地規模分 單位：家；%

分類項目	總計		專業農牧戶			兼業農牧戶		
	家數	百分比	合計	高齡農 牧戶	非高齡 農牧戶	合計	以農牧 業為主	以兼業 為主
總計	720,344	100	24.5	12.4	12.14	75.46	6.44	69.02
1.有可耕作地	714,893	100	24.4	12.46	11.95	75.59	6.21	69.38
(1) 未滿 0.3 公頃	202,570	100	19.3	11.56	7.72	80.72	1.62	79.1
(2) 0.3 公頃~未滿 1.0 公頃	367,745	100	24	12.68	11.3	76.02	4.84	71.18
(3) 1.0 公頃~未滿 3.0 公頃	127,019	100	32.1	13.7	18.44	67.86	14.3	53.56
(4) 3.0 公頃以上	17,559	100	36.5	9.11	27.36	63.53	29.44	34.09
2.無可耕作地	5,451	100	41.8	4.93	36.84	58.23	36.53	21.7

資料來源：2010 年農林漁牧普查結果提要（16），行政院主計總處，2014，臺北市。

二、農業用地範圍：全國土地劃定農業用地面積，依行政院主計總處 2012 年度人力運用調查報告，總農業用地面積 2,692 千公頃，較 1993 年的 2,183 千公頃，增加 509 千公頃；其中以非都市計畫土地 1993 年的 1,940 千公頃，2012 年為 2,457 千公頃，乃因林業用地及國土保安用地等 2 用地增加最多（如表 1-3），是以，農業用地劃定由 1993 年至 2012 年逐年增加，耕作面積規模應增加。但行政院主計總處農林漁牧普查資料顯示，2010 年總農戶人數是 720,344 人，有耕地者為 714,893 人；其中耕地規模以 0.3~未滿 1.0 公頃者所占比率 51.44% 最多、其次規模未滿 0.3 公頃比率為 28.33%，2010 年底平均每家可耕作地面積 0.73 公頃，顯示我國耕地規模仍是以小耕地為主，且 2010 年與 2005 年農戶家數比率減少 1.14%，（如表 1-4）。是以，雖然全國劃定農業用地範圍逐年增加，但耕地規模仍是以小耕地為主，且農戶家數比率減少，顯示實際從事農業使用之面積，逐年減少，實際從事農業戶數亦逐年減少，明確顯示農業用地已逐年流失中。

表 1-3 2003 年至 2012 年臺灣地區公務統計之農業用地與耕地面積¹ 單位：千公頃

年度	農業用地		非都市土地								都市計畫土地		
	法定耕地	合計	農牧用地	林業用地	養殖用地	水利用地	生態保護用地	國土保安用地	暫未編定用地	合計	農業區	保護區	
2003	2,183	761	1,940	812	902	27	54	1	57	87	243	102	141
2004	2,228	742	1,985	808	922	27	53	1	88	86	243	101	142
2005	2,233	747	1,993	814	922	28	53	1	91	84	240	100	140
2006	2,256	739	2,016	814	936	28	53	1	97	87	240	100	140
2007	2,334	761	2,095	814	1009	27	53	1	106	85	239	99	140
2008	2,482	774	2,247	814	1133	27	54	1	130	88	235	100	135
2009	2,546	760	2,310	814	1172	28	54	1	152	89	236	100	136
2010	2,593	761	2,360	815	1199	27	55	1	177	86	233	99	134
2011	2,626	761	2,391	814	1217	27	56	1	193	83	235	99	136
2012	2,692	762	2,457	814	1256	27	57	1	220	82	235	99	136

資料來源：我國農地運用與變遷之研究（10），陳惠欣、孫珮瑛、周怡伶、徐宏元，2014，
臺北市：行政院主計總處。

表 1-4 從事農牧業之農牧戶家數按可耕作地規模分 單位：家；%；公頃

分類項目	2010 年底		2005 年底		5 年間比較		2010 年底 平均每家 可耕作地 面積
	家數	結構比	家數	結構比	增減數	增減率	
總計	720,344		728,627		-8,283	-1.14	0.73
1.有可耕作地	714,893	100	724,602	100	-9,709	-1.34	0.73
(1)未滿 0.3 公頃	202,570	28.33	216,922	29.94	-14,352	-6.62	0.2
(2)0.3 公頃~未滿 1.0 公頃	367,745	51.44	347,604	47.97	20,141	5.79	0.54
(3)1.0 公頃~未滿 3.0 公頃	127,019	17.77	141,101	19.47	-14,082	-9.98	1.52
(4)3.0 公頃以上	17,559	2.46	18,975	2.62	-1,416	-7.46	5.23
2.無可耕作地	5,451		4,025		1,426	35.43	

資料來源：2010 年農林漁牧普查結果提要（15），行政院主計總處，2014，臺北市。

¹ 法定耕地係指依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區與森林區之農牧用地。因農業發展條例最近一次修訂為 2003 年 2 月 7 日，故本表統計年份係自 2003 年起編製。

三、農牧業人口結構：根據行政院主計總處 2010 年農林漁牧普查統計資料，從事農牧業之農牧戶數占全國總戶數比率由 2005 年 9.99%，減為 2010 年 9.08%；從事農牧業之農牧戶工作指揮者平均年齡由 2005 年 61.2 歲，增為 2010 年 62.04 歲（如表 1-5）。顯示從事農牧戶數下降，從事自家農牧業工作者高齡人口比率偏高，年輕族群不願意從事農業。

表 1-5 農牧業之農林漁牧兩次普查統計結果摘要比較²

摘要項目	單位	2010 年	2005 年	比較增減
從事農牧業之農牧戶數占全國總戶數比率	%	9.08	9.99	-0.91
從事農牧業之農牧戶家庭人口數	人	2,776,301	3,259,545	-14.83%
從事農牧業之農牧戶家庭人口數占全國總人口數比率	%	11.99	14.31	-2.32
從事農牧業之農牧戶工作指揮者平均年齡	歲	62.04	61.2	0.84
從事農牧業之可耕作地總面積（含農牧場）	公頃	553,333	579,995	-4.60%
從事農牧業之農牧戶平均每家可耕作地面積	公頃	0.73	0.74	-0.01
農牧業之可耕作地面積非農用比率	%	7.62	6.12	1.5
有農牧業收入之農牧戶平均每家全年農牧業收入	千元	321	270	18.89%

資料來源：2010 年農林漁牧普查結果提要（6），行政院主計總處，2014，臺北市。

四、農林漁牧業所得情形：根據行政院主計總處 2013 年底人力運用調查報告，5 月份有酬就業每月主要工作收入中，從事農林漁牧業薪資新台幣 30,000 元以下占 78.4%、從事工業 20,000~40,000 元以下占 66.65%、服務業分布較為平均(如表 1-6)。可見從事農林漁牧業薪資確實較其他行業低。

² 可耕作面積非農用比率係指可耕作面積中全年未使用及暫作栽培農作物以外用途之比率。

表 1-6 2013 年 5 月份有酬就業每月主要工作之收入 單位：%

薪資分佈	農林漁牧業	工業	服務業
未滿 15000 元	29.65	1.42	4.37
15000~19999 元	18.31	3.76	5.26
20000~24999 元	17.16	13.69	12.29
25000~29999 元	13.28	21.33	16.76
30000~34999 元	7.61	19.12	16.28
35000~39999 元	3.42	12.51	9.78
40000~44999 元	3.34	8.85	7.77
45000~49999 元	1.91	4.52	5.18
50000~59999 元	2.59	7.31	8.95
60000~69999 元	1.6	3.37	5.85
70000 元以上	1.13	4.12	7.51
總計	100	100	100

資料來源：2013 年度人力運用調查報告（162），行政院主計總處，2013，臺北市。

在以上統計數據中，不難發現從事農業的人民，確實是經濟弱勢族群，且逐年農業用地越來越破碎，從事農業人口也越來越老化，這是為何年輕族群不願意投入從事農業，而農業用地作農業使用做為免稅基準，真的能使農業永續經營嗎？還是成為假象農業使用，真正利用農業用地為避稅天堂。我國憲法有保護農業政策，而制定相關法律落實，在現今政府加強查緝假農民時，對於政府目前擬訂農業政策，有無法制面或制度面上缺失，必須檢討改進，才能真正照顧到從事農業人民。在管地不管人政策下，管制老農民移轉農業用地時，讓繼承或承受人繼續農業使用，才能享有減免賦稅優惠，以保農業永續經營，及國家糧食無缺。本研究對於目前保護農業政策，及農業用地免稅優惠機制，將以法制觀點，及透過專家學者訪談意見，檢視如何認定農業用地作農業使用下，才能享有農業用移轉免稅及社會福利政策，有那些審查機制，有無達到真的照顧從事農業人民，此為本研究背景所在。

貳、研究動機

農業相關法制下，優惠農業用地減免賦稅，使得我國政府財政陷於困難、自有財源偏低，起因為照顧農民生計，及移轉後鼓勵繼續農業使用，設立農地農有農用之機制。自 2000 年 1 月 28 日修正農業發展條例施行後，現今農地政策由「管地又管人」轉為「管地不管人」是否照顧農民及農業得以永續經營，從農民人口結構、所得及農地面積等事實問題，得知農業政策由農地農有農用改為農地農用，而不管農地農有部分，農業用地持有確實成為投資及減免賦稅天堂。而且，近年來，許多文獻資料探討此政策，確實有需要修改地方，本研究從實務上與法令上，以探討可行性政策方向，是為研究動機之一。

金子宏（1985：68）就租稅負擔，應切合國民的負擔租稅能力，而得以公平分配，國民於各種租稅法律關係中應受平等待遇之原則，即所謂租稅公平主義或租稅平等主義。農民租稅能力較一般其他行業低，享有減免賦稅，看似符合租稅公平主義，但不管人之農有政策，是否真正照顧到弱勢農民，遭受許多學者質疑。張育鈴（2006：5-12）租稅課徵之普及性及公平性是徵稅的基本要件，因此，為達租稅公平原則，租稅之課徵應注意其普及性，不應因地域或身分之不同而有所差異。惟絕對一視同仁反不能達成真正公平，需有少許例外，公平原則始能充分實現。在租稅上，多以免稅條款平衡之，惟此免稅條款應力求合理，若非堅強的理由不得增加免稅規定，否則例外增多，公平原則即難以維護。農業用地作農業使用，即可享有減免賦稅，而不管在此土地經營為何人？此舉是否造成免稅條款平衡？是為研究動機之二。

2013 年 7 月 23 日行政院農業委員會修正發布實施農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，主要為因應農業用地之使用態樣，隨農業發展愈趨多元，私人農業用地有存在，無償提供政府施設之道路或其他公共設施，以及行政院農業委員會會水土保持局過去在農業用地上施作及推動農村再生之相關公共設施等，納入「占用部分農業用地」、「不影響農業使用」等條件，得整筆農業用地核發農業用地作農業使用證明書，如此例外審認條件，有何限制？其實際執行面產生何種問題？此為本研究動機之三。

視為農業用地問題，在農業發展條例第 38-1 條，農業用地經依法律變更為非農業

用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合符合細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一。視為農業用地現場為農業使用，以取得農業用地作農業使用證明書，得向稅捐稽徵機關申請減免賦稅。既經依法律變更編定為非農業用地，仍享有農地租稅優惠，顯然與獎勵「農地農用」之原則不符，該租稅優惠規定明顯不具正當性。農業用地經依法律變更編定為非農業用地，嗣因政府未完成細部計畫，及市地重劃或區段徵收作業等不可歸責於土地所有權人之原因，致無法依變更後之土地使用。此項規定已無時間點限制，有無違反稅捐公平原則，此乃本研究之動機之四。

何時必須申請農業用地作農業使用證明書，包含：減免賦稅及申請興建農舍等用途。其效力在於佐證會勘時，農業用地有從事農業使用行為。客觀上僅對農業用地有農業使用之證據功能。目前政府機關財源窘困，參加農民健康保險後，每月領取老農津貼 7,000 元，已成為財政重大支出，對此，監察院請行政院農業委員會加強查緝假農民，現行管地不管人政策，僅有農業用地作農業使用證明書，得以佐證農業土地使用狀況，並無審查實際從事農業人民之機制下，而廣泛使用農業用地作農業使用證明書，作為認定實際從事農業人民之身份佐證文件，產生那些法制面上問題，此乃本研究之動機之五。

第二節 研究目的與問題

本研究旨在了解我國為了保護從事農業人民，所制定農業用地免稅優惠機制，因在管地不管人之農業政策下，現行審核機制有何問題。期許藉由研究結果而提出一些具體可行的建議，以供作為政府機關研擬農業用地免稅法規及照顧實際從事農業人民法規之參考。茲就研究目的及問題分述如下：

壹、研究目的

農業用地免稅優惠機制，為政府能確保農業用地繼續耕作，使用國家糧食無虞之政策；而每項政策落實，一般採法律規定執行。陳明燦（2005：125-126）在政策形成之

路徑，國家政策為照顧農民生計及使國家糧食供給無虞，目標希望能達到照顧經濟弱勢族群及國家安全；這些政策與目標，必須透過手段來達成，現行國家最主要照顧農民生計，為農地免稅優惠機制之建立；而農地政策由「管地又管人」轉為「管地不管人」，影響到是否真正照顧到農民及農地成為減免賦稅天堂之疑慮；而管控農地農地之永續農業精神，現行「管地不管人」制度為透過農地移轉時，必須取得農業用地作農業使用證明書管制農業使用，其效力為佐證農地使用狀況，與之前「管地又管人」制度取得自耕能力證明書，其效力為管控繼承人身份及農地使用狀況，產生不同政策落實後有不同結果；而制度與手段、措施與影響結果都相互有反饋作用。農地「政策」而言，其位階甚高，影響變數(如措施與制度等)亦不少，其目前手段及措施是否妥適，必須檢視農業用地作農業使用證明書審查過程中，有無合理與公平性（如圖1-1）。

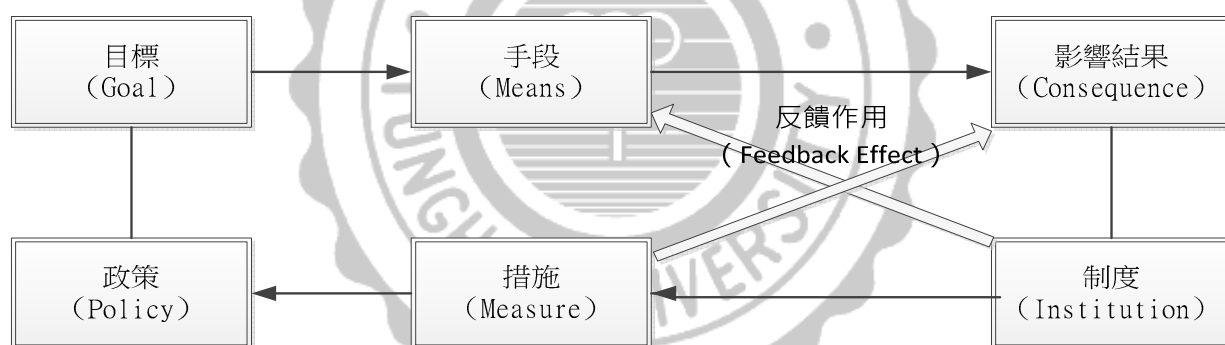


圖 1-1 政策形成之路徑

資料來源：農地政策與法律（126），陳明燦，2005，臺北市：翰蘆圖書出版有限公司。

在法制觀點論述，我國農業用地免稅優惠機制，必須從租稅公平原則，檢視我國目前農業用地免稅優惠機制設計與運作，進而提供政策或法令上建議。本研究之主要研究目的可歸納如下：

- 一、在租稅公平、法律保留理論觀點，探討農業用地免稅機制缺失，提供未來改進方向。
- 二、針對 2013 年 7 月 23 日，行政院農業委員會修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法後，審查機制之差異。

三、將視為農業用地納入減免賦稅之範疇，有無違反租稅公平原則。

四、查緝假農民使用農業用地作農業使用證明書，做為佐證農民參加農民健康保險文件之一，在法制觀點論述看法。

貳、研究問題

行政院農業委員會於 2010 年 12 月 8 日增訂農業發展條例第 38-1 條規定，及 2013 年 7 月 23 日修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法後，對於目前我國農業用地免稅優惠機制的運作，有何不同，本研究基於研究背景、動機與目的，探討審認農業用地免稅問題如下：

- 一、私有農地上有部分存在公眾使用之設施時，審認農業用地作農業使用證明書條件為何？與其他法令規定關係及認定之差異為何？
- 二、農村再生相關公共設施，在農業用地作農業使用證明書審查條件為何？如涉及建築法相關規定，有無必須通過農業用地作農業設施容許使用同意書或建築執照？
- 三、在都市計畫範圍內，遇到視為農業用地，審認農業用地作農業使用證明書條件為何？有無違反租稅公平原則？
- 四、政府加強查緝「假農民」加入農民健康保險，將農業用地作農業使用證明書列為佐證文件之一，有無違反「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」之用途？及提供未來改善建議。

第三節 研究方法與架構

參考林淑馨（2010：125-249）質性研究理論與實務一書，本研究採用文獻研究法及訪談研究法，探究現行農業用地免稅優惠機制，及保護農民政策，有那些法制面或制度面上問題，將透過專家學者意見，彙整出政策面或法制面之建議，以提供爾後政府推動農地農用政策，修正法令之參考，茲就研究方法與研究架構分述如下：

壹、研究方法

一、文獻研究法：所謂文獻，指的是研究者希望加以研究的現象之任何訊息形式（袁方主編，2002：377）。文獻的本質指的是過去所發生的社會現象紀錄，並屬於有歷史價值而保留下來的知識（葉至誠、葉立誠，2001：138）。為了瞭解農業用地免稅機制發展與變革，本研究希望能透過收集豐富歷史文獻資料，來瞭解農業用地免稅機制當初立法觀點，及與過去的社會現象、歷史沿革與相關制度之初步探討，藉以有助現行制度研析。

（一）研究主要文獻資料類型如下：

- 1.官方資料：內容有人力運用調查報告、2010年農林漁牧普查、歷年農業統計年報、農產貿易統計資料等。
- 2.政府文件報告：包括農業政策方針、施政報告、農業政策白皮書、以及政府相關的法規文件。
- 3.國內外期刊論文：包括探討農業土地問題、農業用地稅制問題以及臺灣農業土地政策發展研究等…。
- 4.法規與命令：憲法或法律授權訂定農業用地免稅機制之法規與命令，故要瞭解目前申請程序及審查要件，必須從法規與命令著手，以解釋制度上有任何缺失尚須改進。
- 5.其他：相關研討會論文集、學術單位研究報告、新聞資料，以及行政院農業委員會、財政部、行政院主計總處及專家學者對於政策時事所提之意見、政策之建議…等網站之文件資料。

（二）研究文獻資料方式：經由對以上文獻資料等相關研究回顧分析，以瞭解我國農業用地免稅制度之建立、農業用地的現況和目前遭遇的問題、以前學者就農業用地免稅制度探討與建議及現行農業用地免稅制度研究方向之研擬。

二、訪談研究法：本研究法為訪談執行業務人員或專家學者，對於農業用地免稅優惠制度，及保護農業政策等議題，有深入淺出瞭解，提供其議題觀點與深層的看法，並

透過訪談過程中，瞭解受訪者之想法，以利收集第一手資料，再加以研析與回饋理論與實務，以提供後續作農業用地免稅機制規劃之參考。本研究訪談的程序與技巧分述如下：

(一) 訪談前的準備工作，研究者要做一些必要的準備工作，通常包括以下工作：

1. 選定訪談對象：訪談的對象對於農業用地免稅制度之議題，有相當的瞭解，以利提供重要的參考價值，本研究訪談對象包含行政院農業委員會、臺中市政府農業局、臺中市政府都市發展局、臺中市沙鹿區公所等專家學者(如表 1-7)。
2. 確定訪談時間與地點：由研究者本人先以電話、傳真及 E-mail 等方式聯絡受訪者，以確定訪問的時間、地點。採用本研究擬定的訪談大綱對受訪者進行訪談。訪談時間儘量控制在一到兩小時之間，不宜過長或過短。
3. 建立訪談關係：在訪談過程中需有良好的訪談技巧，與受訪者建立良好的互信基礎，促使受訪者充分表達意見。
4. 設計訪談提綱：設定訪談問題儘量簡單具體、易於瞭解及具有可操作性等。本研究之訪談提綱為半結構式之題目，目的為能掌握訪談的方向，並能使受訪者就訪談題目深入發表意見，期能獲得受訪者對於各議題問題有更深入的描述及看法，便於彙整實際的理論與實務，並增加質性研究的信度及效度。

(二) 本研究訪談大綱主要包含四大議題：

1. 私有農地被占用公眾使用之設施時，在土地移轉得否免稅問題。
2. 私有農地被占用農村再生設施時，在土地移轉得否免稅問題。
3. 視為農業用地已取消時間限制後，對於土地移轉免稅產生那些問題。
4. 取締假農民以農業用地作農業使用證明書做為佐證資料產生那些問題。

(三) 進入訪談：訪談者對於各項議題熟悉，便利於訪談過程，能順利進行。訪談者對於訪談過程中，應儘量採取和諧、平穩的談話態度進行，如有偏離主題

時，應儘量主導談論問題方向。

(四) 訪談記錄：徵得受訪者同意後在訪談過程中，儘量錄音機錄音，重點以紙筆記錄，以詳實陳述訪問內容；如受訪者排斥錄音，則採紙筆將重點內容紀錄，便利於資料彙整。結束訪談後，整理訪談紀錄，請受訪者確認簽名，以增加訪談紀錄的信度。

(五) 結束訪談：訪談過程情境，融洽時，容易時間冗長，有可能受訪者產生倦容或節奏變慢，訪問期間無法順利進行，這些問題都是訪問者應該加以克服及掌控；要把訪談過程結束時，在最後一道問題，應開頭說明「最後一個問題…或最後請教你的是…」做為開頭，便利受訪者有預期的心理，訪談過程即將結束。

表 1-7 訪談對象一覽表

代號	任職單位	職稱	專長	受訪時間	方式
A1	行政院農業委員會	科長	管理農地利用法令	2015.4.17	面對面
A2	行政院農業委員會	技正	管理農地利用法令	2015.4.17	面對面
B	臺中市政府都市發展局	科長	熟稔都市計畫法令	2015.4.23	面對面
C	臺中市政府農業局	科長	督導農保及農村再生	2015.4.20	面對面
D1	臺中市政府農業局	科長	督導農地利用業務	2015.4.20	面對面
D2	臺中市政府農業局	股長	督導農地利用業務	2015.4.16	面對面
E1	臺中市沙鹿區公所	課長	執行農地利用業務	2015.4.21	面對面
E2	臺中市沙鹿區公所	課員	執行農地利用業務	2015.4.21	面對面

資料來源：本研究整理。

貳、研究架構

我國最高法律位階為憲法，明文規定保護從事農民之政策，乃積極的考量從事農民屬於經濟弱勢族群，消極的保護從事農業避免國家糧食無缺，這些都是國家政策制度之考量因子。但隨著政策環境不斷變遷下，各年代或時期所制定稅制設計，都有不同政策制定考量因子，但是一切的稅制設計都必須隨著不同政策改變。在我國的稅制優惠規定

或免稅眾多，針對從事農民之稅制，必須從政策制定考量因子及政策環境探討，本研究就是從法制觀點，檢視現行農業用地免稅優惠機制，有無實現永續農業發展之目標。

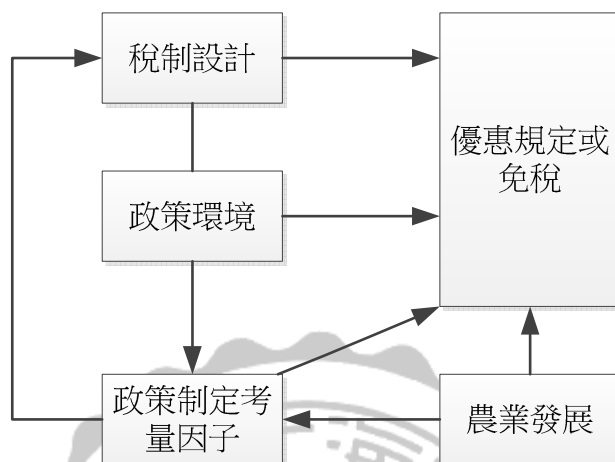


圖 1-2 研究架構

資料來源：本研究整理。

第四節 研究範圍與限制

本研究所探討問題，在於瞭解現行農地農用免稅制度之執行與落實，與現實面產生何種落差，其針對研究範圍以人、事、時及物來說明。採質性研究法之文獻研究法及訪談研究法，所欲探究農地農用政策，與現行制度之法規如何落實，產生何種事情本質之問題，其研究方法必定有所限制。茲就研究範圍及限制分述說明如下：

壹、研究範圍

本研究是要瞭解農業用地移轉時，農業使用下才可享有減免賦稅權益，現行法制面向，研究人、事、時及物範圍，其分述內容說明如下：

一、人之範圍

土地移轉時，申請不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅的受理機關為稅捐稽徵機關；而農業用地認定為農業使用，受理機構為各直轄市或縣（市）政府或實際上受委

託之鄉（鎮、市、區）公所之農業機關。兩者機關主管業務各不同，審認條件也不同。

開放農地自由買賣下，申請農業用地作農業使用證明書之資格，為自然人（土地所有權人、承受人或其他權利關係人）或公法人（國家、地方自治團體、農田水利會）、農民團體、農業企業機構、農業試驗研究機構。

二、事之範圍

農業用地作正常農、林、漁、牧使用之下，認定為農業使用，應無爭議。但私人農業用地存有部分農村再生設施或其他供公眾使用設施，得整筆核發農業用地作農業使用證明書，其審認條件為公眾使用原則，才能符合農地免稅優惠設計。

三、時之範圍

農業用地移轉時，向稅捐稽徵機關申請減免賦稅，要求需向直轄市或縣（市）政府或實際上受委託之鄉（鎮、市、區）公所農業單位申請農業用地作農業使用證明書，因實地勘查該農業用地有無農業使用，所以行政裁量判定基準為實地勘查之時間點。

四、物之範圍

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。故農業用地作農業使用證明書為佐證實地勘查時，「農業用地」確實農業使用，並無法佐證申請人為實際從事農業之「人」。

貳、研究限制

本研究採質性研究法之文獻研究法及訪談研究法，所欲探究農地農用政策，與現行制度之法規如何落實，產生何種事情本質之問題，其研究方法必定有所限制分別敘述如下：

- 一、參考以前學者對農地農用享有減免賦稅優惠之研究看法，便利於研究現行規定方向之研擬，因時間及規定不同，產生問題有所不同。
- 二、文獻資料收集不易，如官法統計資料，常常無法取得品質及保證良好之資料，造成判讀規定與執行面，是否有數據證明，有實際問題，必須解決。

- 三、研究結果常常受訪者影響素質，本研究儘量找政策擬定者及政策執行者，進行訪談研究，希望提高研究的信度及效度，因訪問的人不同常常得到不同答案，所以造成人的研究限制。
- 四、研究提綱之研擬，因受訪者不同價值觀，產生不同答案，本研究儘量研擬客觀之研究提綱，便於訪談答案能得到具體性及代表性。
- 五、農業用地減免賦稅規定於平均地權條例、土地稅法、遺產及贈與稅法、土地稅減免規則、農業發展條例中，因農業用地持有時，課徵田賦，目前停徵，故本研究拘限於農業用地移轉時，課徵包括「土地增值稅」、「遺產稅」及「贈與稅」等免稅優惠機制探討；至於農業用地其他課稅，非本研究不予以探討。



第二章 理論建構與文獻探討

本章在整理農業用地減免賦稅之理論建構，及前人相關研究文獻資料，進而歸納、整理與說明，以做為本研究探討的論述基礎。全章共分為二節，第一節理論建構；第二節文獻探討。

第一節 理論建構

本節在於探討研究理論建構，主要為農地免稅、租稅公平及法律保留等 3 主軸，來探討農業用地減免賦稅之法制觀點。全節共分為三項，第一項農地免稅與租稅公平；第二項租稅公平與法律保留；第三項農地免稅與法律保留。

第一項 農地免稅與租稅公平

憲法第 153 條第 1 項規定：「國家為改良勞工及農民之生活，增進其生產技能，應制定保護勞工及農民之法律，實施保護勞工及農民之政策。」，保護農民政策之法源。為落實憲法扶植農業之政策，確保農業永續發展，農業發展條例公布實施後，以法律層面保障支持農業。農業發展條例第 1 條明定其立法目的在於確保農業永續發展，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。

在前面研究背景中，已經由行政院主計總處統計資料，顯示我國以農業為主要工作者，明顯減少，及從事農林漁牧業薪資確實較其他行業低。可知從事農業人民為經濟弱勢族群，依憲法精神應受到保護。所以農業免稅優惠制度，因應而生使從事農業人民能享有減免賦稅。

在保護農業政策下，主要為保持農地能繼續農業生產，以免農地一旦變更使用行

為，即難以回復為農業用途，所以政府為獎勵「農地農用」從事農業人民，以農地免稅優惠機制屬最重要照顧之政策，我國為落實農地免稅優惠機制法制化，於各項土地法令、租稅法令或農業法令中都有規定。其彙整如下：

一、平均地權條例第 45 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。」。

二、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。」。

三、農業發展條例第 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。」、第 38 條第 1 項規定「作農業使用之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人承受者，其土地及地上農作物之價值，免徵遺產稅，並自承受之年起，免徵田賦 10 年。」、第 38 條第 2 項規定：「作農業使用之農業用地及其地上農作物，贈與民法第 1138 條所定繼承人者，其土地及地上農作物之價值，免徵贈與稅，並自受贈之年起，免徵田賦 10 年。」、第 38-1 條第 1 項規定：「農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合 2 款情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第 37 條第 1 項、第 38 條第 1 項或第 2 項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦」、第 39 條第 1 項規定：「依前二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。」及第 39 條第 2 項規定：「農業用地作農業使用之認定標準，前項之農業用地作農業使用證明書之申請、核發程序及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關會商有關機關定之。」。

四、土地稅減免規則第 15 條第 3 項規定：「作農業使用之農業用地，由繼承人或受遺贈人承受者，自承受之年起，免徵田賦十年。」、第 15 條第 3 項規定：「作農業使用之農業用地，贈與民法第 1138 條所定繼承人者，自受贈之年起，免徵田賦十年。」。

五、遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 6 款規定：「遺產中作農業使用之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人承受者，扣除其土地及地上農作物價值之全數。承受人自承受之日起五年內，未將該土地繼續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者，應追繳應納賦稅。但如因該承受人死亡、該承受土地被徵收或依法變更為非農業用地者，不在此限。」、第 20 條第 1 項第 5 款規定：「作農業使用之農業用地及其地上農作物，贈與民法第 1138 條所定繼承人者，不計入其土地及地上農作物價值之全數。受贈人自受贈之日起五年內，未將該土地繼續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者，應追繳應納賦稅。但如因該受贈人死亡、該受贈土地被徵收或依法變更為非農業用地者，不在此限。」。

綜合上述法令，為政府制定「農業用地」與「非農業用地」之使用為租稅差別待遇，該差別待遇之目的在誘導農地所有人，在持有期間或移轉時，繼續作農業使用，使得國家糧食供應正常，此乃有奠定社會安寧及增進人民福利之功效，亦符合增進公共利益，所以農業用地免稅機制建立，目的具有正當性。

第二項 租稅公平與法律保留

我國憲法第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」明文揭示保障人民之平等權。惟憲法第 7 條之規定其性質究係屬基本權利或是憲法上之基本原則，平等原則說認為平等應該是對應各種人權時的基準，也是客觀處理各種與人權相關問題時的原則，為立法、行政及司法行使職權時所應遵循之重要準繩，國家保障人民享有各種權力平等對待的法律地位。

在稅捐課稅平等原則，陳清秀（2004：46）說明在憲法第 7 條規定平等原則，要求相同的事物應為相同處理，不同的事物應為不同處理。在稅法上，稅捐平等原則要求相同經濟上給付能力者，應負擔相同的賦稅負擔（水平的平等，**Horizontal Equity**）；不同的支付能力者，則負擔不同的稅負，亦即富有的人應多負擔賦稅，貧窮的人則少負擔稅

款（垂直的平等，**Vertical Equity**），按照比例的平等稅捐，換言之，應按照國民彼此間不同的給付能力為相異之稅捐，即所謂「量能稅捐」原則（即稅捐負擔公平原則）。例如土地增值稅的徵收，旨在使土地自然漲價之利益歸公，因此，該項稅款，應向獲得土地自然漲價的利益的人徵收，才合乎稅捐公平的原則（大法官釋字第 180 號）。

在國家制定各項稅捐制度時，必須考量到租稅公平原則，而判斷平等原則應符合如下準則：

- 一、制度目的之確定：判斷一個制度是否違反平等原則，須先檢視該有所差別待遇的制度目的何在。農業用地免稅機制為憲法第 153 條第 1 項及農業發展條例規定，照顧農民生活及維護農業使用之生產機能，避免國內糧食危機。
- 二、事物本質要素的探求：確定制度上的合憲目的後，則須進一步探討那些事物本質要素可作為差別對待之基準。農業用地免稅機制，分為兩部分，農地持有之田賦，目前已經停徵，本研究不探討；另農地移轉時，為使承受者繼續農業使用之事本質控制，其物本質為農地所生產農作物，供應我國糧食無虞。
- 三、合理差別的形：產生某些情形須有差別對待，亦必須符合合理，不得過度之差別，且差別對待之結果不得破壞原來該制度之目的。農業用地免稅機制，為照顧農民生計，及維護國內糧食供給無虞，依農業發展條例規定，如無法取得農業用地作農業使用證明書時，將課徵土地增值稅、遺產或贈與稅，作為管制農地農用之政策，避免民眾誤以為擁有農地後，即可為財產免稅。

國家在落實各項政策，都以法令規定執行，而從林錫堯（1999：17）所述法律保留之理論依據如下：

- 一、民主原則：人民有關之公眾事務規定，應由人民所選出的、符合直接民主之國會，予以決定。因此，關於法律保留的事項，應有法律依據，行政始得為之，不得僅依據固有行政權為之。
- 二、法治國原則：國家與人民之關係應由法律規定之。法律不僅應規定行政行為，而且，所制定規定應使人民有預見可能及預計可能。

三、基本權：人民之自由及財產權應受保障，非依據法律或法律授權，不得加以限制。

同時，基於民主原則及法治國家原則，基本權之界限亦應由國會之法律規定落實。

從憲法第 23、170、171、172 條內容推論為法治國原則之國家，要落實憲法第 19 條規定，向人民納稅都必須訂定法律過程，方可實施各項課稅制度，所制度法令條款必須符合明確性為依據，而法律授權命令之部分，必須符合立法授權之內容、目的、範圍為具體明確為原則，不得逾越法律授權之部分，即為法律保留主要基本精神。另租稅法定主義，大法官釋字第 217 號解釋：「係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務」，其精神在於法律明確規定之租稅項目，原則上不得比照、比附援引或類推適用其他法令之規定，或者另以命令作不同之規定，以增加人民租稅負擔。依法律所規定，才能向人民課稅，由於法律必須由立法機關議決同意實施，所以「法律保留」必須嚴格遵守「國會保留」原則。

從林錫堯（1999：16-21）及陳傑（2011：1-4-19）所述「法律保留」原則與「國會保留」原則有何區別分述如下：

- 一、法律保留原則：所做所為必須有法律依據，包括形式意義之法律及授權明確性原則之授權命令。關於形式意義之法律規定為國會保留原則過程落實。
- 二、國會保留原則：就是重要性事項之保留，此項理論含意在行政範圍內之重要決策，應受法律保留原則之支配，國會並有義務制定所需要之法律，不得由行政機關自行決定，至於如何區分重要性之事項，由吳庚（2001：87）所述由人民之法律地位，所涉及之生活範疇以及受規律之對象的性質加以衡量，必須遵守國會保留原則。
- 三、重要事項之標準並非依照事物本質，而端視法律、規定內容對公益或人民是否具有意義、重要、根本、影響、強烈等性質而定：事項之性質對公益或人民越重要，則立法者之要求越高。就法律規定之程度而言，對人民之基本權之干涉越持久或越有脅迫性，或對公益之影響越重大，或問題越複雜，則越需要詳細的，嚴密的法律規定。

四、綜上所述，國會保留之概念，包括任何必須完全由國會作成之決定與規定，此種決

定與規定，不得委託行政為之。簡言之，法律保留原則可謂國會保留的上位概念，而國會保留僅為法律保留原則的一種表現類型。

憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」，課與人民租稅義務者，應保留以法律規定，不得由行政機關以命令訂之，藉此強調國家之存在即以保障人民生命、自由及財產為目的。大法官釋字第 565 號前段，憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」，第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等」，國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背。政府設立農業用地減免賦稅機制，依憲法立法精神下，必須符合租稅公平原則，也要依法律保留精神執行。

第三項 農地免稅與法律保留

我國農業用地無論是持有或移轉之各階段，都有經過立法程序加以保障。農業用地持有時，課徵田賦；農業用地移轉時，課徵土地增值稅、遺產或贈與稅。

另承如圖 2-1 所示，將農地免稅法令分述如下：

一、田賦（持有）

農業用地持有，應課徵田賦，但田賦自 1987 年停徵迄今。之前訂定田賦係針對未規定地價之土地，或已規定地價但作農業使用之土地，定期課徵之財產稅，屬收益稅性質。³為落實農業用地持有免稅，方予以停徵。

二、土地增值稅（移轉—買賣、贈與）

- （一）移轉時買賣行為：農業用地買賣行為時，採用法令為平均地權條例第 45 條第 1 項、土地稅法第 39 條之 2 第 1 項、農業發展條例第 37 條第 1 項、農業發展條例第 38-1 條第 1 項、農業發展條例第 39 條第 1 項、農業發展條例第 39 條第 2 項及農業用地作農業使用認定及核發證明辦法。

³ 所謂財產稅，是指以法人和自然人擁有的財產數量或者財產價值為徵稅對象的一類稅收。土地收益稅是以納稅人應稅土地的收益額為徵稅對象的一種土地稅，具有所得稅的性質。田賦目前停徵，本研究不予以討論。

買賣時應課徵土地增值稅，但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，而佐證農業使用為農業用地作農業使用證明書。當通過不課徵土地增值稅後，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。

(二) 移轉時贈與行為：農業用地贈與行為時，採用法令為平均地權條例第 45 條第 1 項、土地稅法第 39 條之 2 第 1 項、農業發展條例第 37 條第 1 項、農業發展條例第 38-1 條第 1 項、農業發展條例第 39 條第 1 項、農業發展條例第 39 條第 2 項及農業用地作農業使用認定及核發證明辦法。

贈與時應課徵土地增值稅，但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，而佐證農業使用為農業用地作農業使用證明書。當通過不課徵土地增值稅後，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。

三、遺產稅（移轉－繼承）

農業用地繼承時，採用法令為農業發展條例第 38 條第 1 項、農業發展條例第 38-1 條第 1 項、農業發展條例第 39 條第 1 項、農業發展條例第 39 條第 2 項、遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 6 款及農業用地作農業使用認定及核發證明辦法。

遺產稅係針對被繼承人死亡時遺留之遺產總額或各繼承人之繼承總額加以課徵之財產稅。遺產中作農業使用之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人承受者，扣除其土地及地上農作物價值之全數，而佐證農業使用為農業用地作農業使用證明書。當通過免徵遺產稅後，承受人自承受之日起五年內，未將該土地繼續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者，應追繳應納賦稅。但如因該承受人死亡、該承受土地被徵收

或依法變更為非農業用地者，不在此限。

四、贈與稅（移轉－贈與）

農業用地贈與時，採用法令為農業發展條例第 38 條第 2 項、農業發展條例第 38-1 條第 1 項、農業發展條例第 39 條第 1 項、農業發展條例第 39 條第 2 項、遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款及農業用地作農業使用認定及核發證明辦法。

贈與時應課徵贈與稅，但作農業使用之農業用地及其地上農作物，贈與民法第 1138 條所定繼承人者，不計入其土地及地上農作物價值之全數，而佐證農業使用為農業用地作農業使用證明書。當通過免徵贈與稅後，受贈人之受贈之日起五年內，未將該土地繼續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者，應追繳應納賦稅。但如因受贈人死亡、該受贈土地被徵收或依法變更為非農業用地者，不在此限。

農業用地移轉課徵土地增值稅，乃受到國父遺教「漲價歸公」之理想，所以將之由土地移轉之財產權，由所得中分離出來，獨立徵收之分離課稅。而贈與稅係針對財產所有人因贈與而移轉其財產所有權予他人時，所課徵之財產稅。贈與稅性質上係遺產稅之補充稅。現行受到分離課稅之影響，審認農業用地作農業使用下，享有減免賦稅優惠，創造必須先取得農業用地作農業使用證明書，才能向稅捐稽徵機關申請不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅，所以本研究探討農業用地作農業使用認定及核發證明辦法各項規定，扮演舉農業用地免稅優惠機制有舉足輕重的地位。

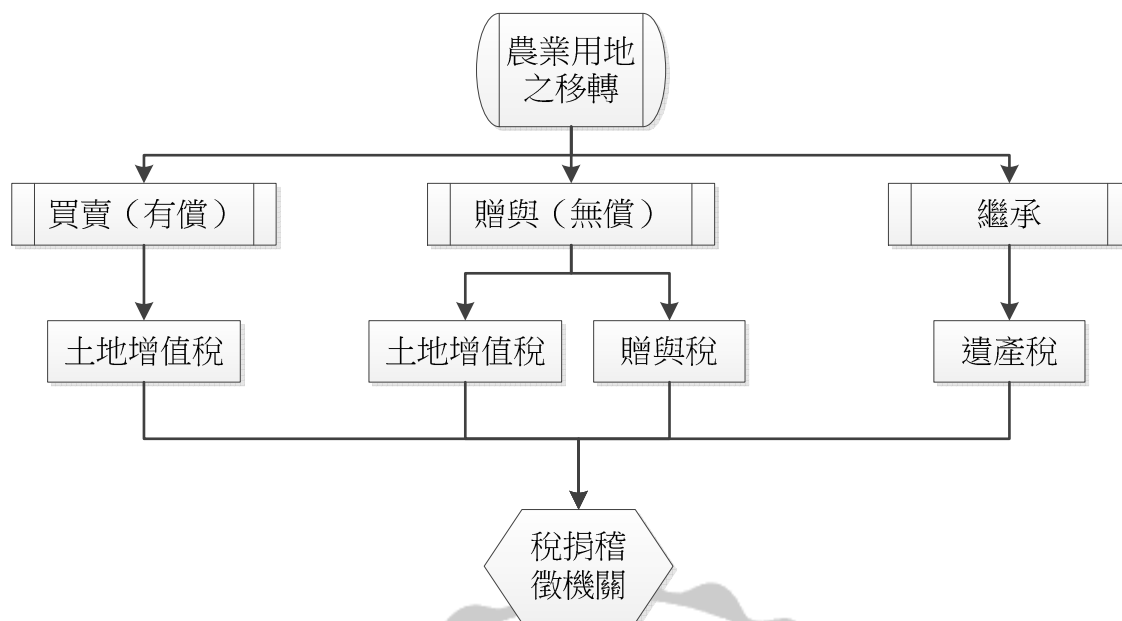


圖 2-1 農業用地移轉行為課稅關係

資料來源：本研究整理。

第二節 文獻探討

本節利用以前專家、學者之文獻資料，探討租稅減免及農地減免租稅等議題，瞭解我國租稅減免及農地減免之制度缺失，以提供本研究借鏡。農業用地移轉課稅，包含土地增值稅、贈與稅及遺產稅三種，將分別引用專家、學者之研究，探討我國農業用地減免租稅優惠，有何缺失及目前制度如何改進，落實租稅公平原則。

第一項 租稅減免之研究

一、土地增值稅（如表 2-1）

陳淑芬（1994：21）就優惠稅率的適用範圍觀察，土地增值稅，隨著歷次修法，優惠對象不斷擴大，嚴重侵蝕稅基，已經影響稅負的公平性。如農業用地移轉時予以免稅、捐贈土地給財團法人…等。優惠措施均有待深入檢討，應盡量縮小優惠範圍，防杜取巧者鑽法律漏洞。有些優惠條款有的立意良好，如照顧農民，但是否這些社會救助等目標，但須由土地增值稅優惠措施來達成？

李金桐（1995：303）目前的土地增值稅是以「公告現值」來衡量課稅基礎，⁴而土地增值稅稅率之累進是以土地增值稅之倍數大小為累進基礎，而非漲價的金額（市場實際交易價格）。對於持有長短論，長期持有者，一但出售土地，漲價倍數大，稅負較重；反之，移轉次數越多，漲價倍數低，稅負越輕，所以不利於土地長期持有且可藉多次土地移轉規避負稅。漲價金額累進亦存在許多缺點，如所有權人易於土地分割、化整為零的方式，分批出售，規避稅負，並妨礙土地合理利用…等。所以無論採金額累進或倍數累進，均會產生不公平租稅現象。

黃耀輝（1996：69）在「改革土地增值稅制的突破做法」一文中指出，從歷史觀之，古今中外造成社會動盪的原因主要都是貧富懸殊、所得分配不均，而不均的原因，其主要原因為土地持有的不公平所致。要使所得分配公平最直截了當的手段就是在稅制上，課稅地主的全部或部分利益。惟憲法第 143 條最後一項規定：「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並規定其適當經營之面積。」被視為土地稅制中對於農地免稅和輕稅的原因之一。

吳美育（2000：39）農地移轉減免土地增值稅制度立法建制過程中，可發現立法過程背後，行政部門與立法部門對於農地移轉減免土地增值稅制度之功能與見解，實際上才是真正影響制度改變的重要關鍵因素。由於農地移轉減免土地增值稅制度推行以來並未達成之農業發展、提高農民生活之農政目的，更使「假農民」買賣以獲取土地增值暴利，而大大折損土地增值稅「漲價歸公」目標。近年來，行政部門與立法部門在歷次的修法當中仍不斷擴大租稅減免額度及免稅範圍對象，這是非正式制度之影響因素。

蕭慧瑜（2003：68-74）指出就長期言，如未來各項政策之施政制度已臻完善，相關減免優惠措施，即應併予檢討。土地增值稅係為應向獲得土地自然漲價利益者徵收，始符租稅公平原則。在司法院大法官會議釋字第 180 號解釋下，原則上土地增值稅之徵收，應就各該土地所有權人於其持有該土地期間，因土地之自然漲價部分予以課徵。現

⁴ 公告現值乃是指直轄市及縣(市)政府對於轄區內之土地應分別區段、地目、地價等級，經常調查其地價動態及市價，每年編製土地現值表一次，提經地價評議委員會評定後分區公告，作為土地權利變更登記時，申報土地移轉現值之參考。

行修法後採「不課徵」方式處理，就實質效果而言，僅係延緩課稅時機，惟農業用地移轉後土地所有權人及其權利狀態均已變更，致前所有權人於其持有該土地期間，因土地之自然漲價而應負擔之稅負，實質轉嫁由後所有權人負擔；又若該農業用地歷經多次移轉後，變更為非農業用地而應課徵土地增值稅時，該最後持有所有權人需承擔歷次前所有權人應負擔之土地增值稅，這樣稅制是否符合課稅公平性原則？

殷章甫（2005：188）表示，為增加農地的經濟供給，便利農民擴大農場經營規模，在土地稅法第 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。」此係財政部門配合經濟政策的需要，所作之獎勵措施。但這樣的免稅措施，勢必影響稅收的減少，而在同法條第 4 項規定：「作農業使用之農業用地，於本法 2000 年 1 月 6 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。」此規定就政府的立場而言，雖然農地移轉後仍作農業使用者，就不課徵土地增值稅；但農地移轉後作非農業使用者，應課徵土地增值稅，且其土地增值稅將回溯自 2000 年 1 月 6 日起計算，將以往未課徵的土地增值稅一次課徵足。如此便可補救，以往免徵土地增值稅部分的損失，總體言，政府的稅收並沒有減少。但對最後一次售地並被課徵土地增值稅的農民是否公平，實尚有檢討的必要。

許欣婷（2007：128）目前我國所採「土地增值稅」的方法是一種折衷的設計稅制，施行起來，不僅要面對「地價查估」與「稅率決定」兩大難題，同時還必須面對稅率與各種所得不同的挑戰，使問題更加錯綜複雜，這不是擴大稅基或調整稅率所能解決的。⁵必須用另一套系統性的辦法來解決。完全依賴土地增值稅代替漲價歸公，以實施平均地權之理想，似乎已不太可能，導致目前土地稅制缺乏系統與不公平，漲價未能全部歸公的根源就是「一地數價」，這種稽徵技術上的權宜措施，卻造成理論基礎適用上的混亂與稅制的不公平。建議採用：1.全面改按實際交易價格課稅。2.依持有長短訂定不同稅

⁵ 稅基：適用稅率的核定基礎。稅率：每單位稅基所應負擔的稅額。

率，鼓勵長期持有。3.不採分離課稅，土地增值稅納入綜合所得稅課稅。4.刪除憲法第143條第3款土地增值稅為漲價歸公為指導原則。5.建立不動產估價制度。6.取消土地增值稅優惠稅率，維護公平與效率。

張雅芸（2008：80）土地增值稅研究時間為縱斷面與 21 縣市為橫斷面之資料實證分析結果發現，由於誤差修正模型分析中誤差修正項係數呈現顯著，表示長期下，土地增值稅收入與農業用地土地增值稅減免稅額、各年度公告土地現值調幅及臺灣省地區消費者物價指數之間存在長期穩定關係，所以縱使土地增值稅收入於短期時發生偏離，但長期仍會調整至均衡水準。縱橫資料模型（橫斷面為 21 縣市資料）實證結果發現，農業用地不課徵土地增值稅之租稅優惠措施與土地增值稅收入，確實存在顯著的負向影響關係，即農業用地不課徵土地增值稅制度之存在，確實會造成土地增值稅收入顯著的短少，若同一年度申請農業用地不課徵土地增值稅之稅額增加，會造成當年度土地增值稅減少。

黃朝順（2010：126）農地與一般土地之自然增值同屬資本所得，而我國土地稅法第 39 條之 2 規定農地農用不課徵土地增值稅，不僅稅負可遞延且能轉嫁，增加轉嫁後相對人之稅捐負擔，致實務上有許多爭議。因此，建議取消農地土地增值稅之優惠制度，以達到降低土地炒作誘因，抑制土地價格上漲並兼具租稅課徵之公平性，對事實上耕作之農民建議給予其他獎勵補助，例如農機具購買補助、農作物低於生產成本及工資成本時，由政府出面收購，甚至給予實質金錢補貼，以免農田大幅休耕問題，把農業用地回歸到實質作農業使用，維護農民的權益。

二、遺產及贈與稅（表 2-2）

羅友三、羅友朋、賴秋勳、李惠昭（2001：21）農地三角移轉方式進行免稅，就是轉讓名下農地到第二代或第三代名下；這類形式上有漏稅嫌疑，可是實質上卻是免稅案件，財政部對於這類農地三角移轉的案件，目前見解係採實質課稅原則。即三角移轉贈與案符合遺贈稅法第 20 條規定的情形，雖然形式上採行三角移轉，然這類案件本質上符合遺贈稅第 20 條規定免計入贈與總額，所以國稅局不會補稅。

廖玲如（2009：141）針對農地農用免徵遺產及贈與稅提出建議如下：

- （一）贈與稅免稅，人民可藉此規避二親等贈與稅之查核通報及農地贈與應繼續耕作 5 年之管制，有違農業政策及公平原則，在利益衡量下所維護公益大於所犧牲私益，在贈與標的為權利情況仍應不准予免稅。
- （二）遺產稅標的無論為土地或土地返還請求權，僅單純之繼承問題，並不像贈與稅允許權利亦可享受農地免稅之優惠，並不產生漏洞，所遺產之權利仍應准予免稅。
- （三）在列管期間信託移轉農業用地，不管係自益或他益信託，應視信託契約如何約定而定，若約定信託成立前 5 年（至少），受託人僅可管理不可處分信託財產，且自受贈之日起 5 年繼續作農業使用，仍依遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款規定，列入不計贈與總額項目。
- （四）列管之農地贈與民法第 1138 條之親屬，財政部認為繼承之農地 5 年內贈與同順序繼承人繼續生產免追繳遺產稅，列管期間延長自新受贈人受贈時起算 5 年；納稅義務人可藉列管期間又回贈原贈與人，再由贈與人改贈新受贈人之方式，達成避稅目的及有賦稅不公平之嫌。
- （五）列管期間抽查應每年抽查，如發現重大違規，如蓋廠房，或有明確資訊得知核准免稅未作農業使用，應直接補稅不給予恢復農業使用機會，又未作農業使用期間，應自列管期間扣除。
- （六）繼承之農地於列管期間再移轉，自應追繳原免稅之遺產稅，在辦理繼承登記後，財產已失其共同共有性質，不宜以全體繼承人為納稅義務人，如一繼承人違規，連帶處罰了其他未違規之繼承人，似不合理，應以共同共有之違規繼承人處罰。
- （七）不論係繼承或受贈之農地，如在列管期間未繼續農業使用，除追繳賦稅外並無處罰之規定，應參考稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定，計息繳稅。
- （八）遺贈稅方面，稅率已於 2009 年 1 月 21 日修正為 10%，長期而言似應思考給

予租稅優惠之必要，或給予農地租稅優惠仍有其必要，至少對免稅優惠之額度應有農地面積及金額之最高限制，或取消租稅優惠所增加稅收提撥一定數作技術、訓練等發展農業使用。

是以，本研究有如下之看法：

- 一、土地增值稅：經過多次修法後，不斷擴大優惠對象，影響稅負公平，應縮小優惠範圍，防杜法律漏洞。農地移轉減免土地增值稅制度，更使「假農民」買賣以獲取土地增值暴利，而大大折損土地增值稅「漲價歸公」目標。平均地權條例之漲價歸公理想精神，以土地增值稅施行落實，將遇到「地價查估」與「稅率決定」兩大難題，因計算方式為公告現值並非市價，及稅率決定非為全部漲價歸公，使平均地權條例無法充分落實。對於持有長短論，長期持有者，一旦出售土地，漲價倍數大，稅負較重；反之，移轉次數越多，漲價倍數低，稅負越輕不符合量能課稅原則，造成不公平租稅現象。不課徵土地增值稅效果，僅延緩課程時機，如違規使用或變更非農業用地，最後持有所有權人必須負擔歷次前所有權人之土地增值稅，產生稅負不公平之爭議。
- 二、遺產及贈與稅：農地移轉到第二或三代，列入免稅範圍內，容易產生移轉第二或三代再依遺產及贈與稅第 20 條規定贈與行為，產生避稅之三角移轉案件，應加以立法限制。信託農地得否處分，應視契約規定而定，如列管期間內處分者，列管期間應重新計算。在民法第 1138 條親屬關係贈與移轉農業用地時，列管期間以新受贈人開始起算 5 年，但其移轉行為屬免稅範疇。多人繼承移轉後，於列管期間部分違規使用，應以部分違規使用繼承人處罰；但處罰機制，僅追繳賦稅外，並無處罰規定，建議加計利息。遺產及贈與稅之稅率已於 2009 年 1 月 21 日修正為 10%，應思考給予租稅優惠之必要，或建議縮小優惠對象，提撥稅額作一定訓練及發展農業使用。

表 2-1 對土地增值稅之租稅減免文獻整理

作 者	結 論
陳淑汾 (1994)	土地增值稅，隨著歷次修法，優惠對象不斷擴大，嚴重侵蝕稅基。
李金桐 (1995)	土地增值稅以「公告現值」來衡量課稅基礎，而非漲價的金額（市場實際交易價格）。對於持有長短論，長期持有者，一但出售土地，漲價倍數大，稅負較重；反之，移轉次數越多，漲價倍數低，稅負越輕。
黃耀輝 (1996)	「改革土地增值稅制的突破做法」古今中外造成社會動盪的原因，主要都是貧富懸殊、所得分配不均，而不均的原因，其主要原因為土地持有的不公平所致。
吳美育 (2000)	農地移轉減免土地增值稅制度，更使「假農民」買賣以獲取土地增值暴利，而大大折損土地增值稅「漲價歸公」目標。
蕭慧瑜 (2003)	現行「不課徵」方式處理，僅係延緩課稅時機，前所有權人於其持有該土地期間，因土地之自然漲價而應負擔之稅負，實質轉嫁由後所有權人負擔。
殷章甫 (2005)	農地移轉後作非農業使用者，應課徵土地增值稅，且其土地增值稅將回溯自 2000 年 1 月 6 日起計算，將以往未課徵的土地增值稅一次課徵足，農民是否公平，實尚有檢討的必要。
許欣婷 (2007)	土地增值稅代替漲價歸公，以實施平均地權之理想，似乎已不太可能，漲價未能全部歸公的根源就是「一地數價」，課徵稅基非市價。
張雅芸 (2008)	土地增值稅研究時間為縱斷面與 21 縣市為橫斷面之資料，不課徵土地增值稅之租稅優惠措施與土地增值稅收入，確實存在顯著的負向影響，同一年度不課徵土地增值稅之稅額增加，造成當年度土地增值稅減少。
黃朝順 (2010)	建議取消農地土地增值稅之優惠制度，以達到降低土地炒作誘因，抑制土地價格上漲並兼具租稅課徵之公平性，建議給予其他獎勵補助

資料來源：本研究整理。

表 2-2 對遺產及贈與稅之租稅減免文獻整理

作 者	結 論
羅友三等 3 人 (2001)	農地三腳角移轉方式進行免稅，就是轉讓名下農地到第二代或第三代名下，三角移轉贈與案，符合遺贈稅法第 20 條規定的情形，不用補稅。
廖玲如 (2009)	遺產及贈與稅建議如下：贈與稅二親等贈與稅應不准予免稅、受贈時 5 年列管期間有必須檢討、共同共有一繼承人違規連帶其他未違規繼承人處罰似不合理、未繼續農業使用追繳稅額應計息繳稅、遺贈稅修正為 10% 對免稅優惠之額度應有農地面積及金額之最高限制等。

資料來源：本研究整理。

我國土地移轉必須課徵土地增值稅、遺產稅及贈與稅，之前研究對於租稅減免研究，都著重於課稅制度建立後問題研析，及租稅優惠制度建立後產生問題，提供本研究對於我國土地移轉課稅制度，初步瞭解；透過本節內容，便利我國與世界主要國家稅制比較，進而瞭解我國土地移轉課稅制度之缺失，以提供政府改善建議。

第二項 農地減免租稅之研究

在探討農業用地減免租稅時，統一由農業發展條例制定程序，而之前專家學者研究簡述如下：

劉其昌（2000：16-21）就農業發展條例修法後內容提出評述，認為農業用地移轉與自然人時，得申請不課徵或課徵土地增值稅，在租稅之本質層面上係處於中性課稅原則，同時給予土地所有權人有一次如未作農業使用之更正機會，俾減輕稽徵實務上納稅義務人因不知發生過失之處罰，改善徵納雙方關係，又修法後為求稅負之公平，對土地承受人有未作農業使用者，於配偶間相互贈與之情形時，應予以合併計算賦稅。

謝釗益（2001：212-220）針對農業發展條例修法後，土地稅法和遺產及贈與稅法相關法條必須配合修正之妥適性進行探討。認為土地增值稅宜採免稅而非不課徵方式；遺產稅則採不計入遺產總額方式，以符免稅精神。至於，免稅後遇有土地所有權人違規使用情事，遭受處罰，而再辦理下一階段移轉、贈與或作為遺產時，應課徵之稅捐不予以免稅，並不再對原已減免之稅捐，予以追補稅額，以符稅捐法定主義及稅捐處罰原則。

顏愛靜、徐士堯、張志銘（2001：26-37）提到農業發展條例修法後，農業用地『得申請』不課徵土地增值稅之規定，產生許多困擾。其一，蓋不論一般移轉或法院執行拍賣之農業用地，因制度規定「得申請」，故稅捐機關仍應先行計算核課土地增值稅額，俟當事人申請時再辦理不課徵之相關作業，且不課徵規定存在，當事人豈有不申請之理，所以增加土地移轉程序之繁瑣性；其二，金融機構在貸放時，並未考慮或預扣土地增值稅，而農業用地往往長期未移轉，土地增值稅稅額極高，修法反而造成金融機構產生預期以外的損失，尤以農業用地為擔保品的基層農會，累計的稅額極為龐大，已嚴重

影響其營運；其三，另查農業用地移轉與自然人，才可申請不課徵土地增值稅，故農企業法人並不適用，若是法院執行拍賣移轉案件，亦會因拍定人為農企業法人，致債權人可得分配之價款低於自然人拍定之價款，會產生矛盾現象，自有修法之必要；其四，土地增值稅優惠措施之適用範圍為農用之「農業用地」有過寬之虞，在農業發展條例施行細則第 2 條規定，農業用地可再區分為「耕地」與「非耕地」，涵蓋範圍極廣，其中如工業區內所編定之農牧用地，以及都市計畫農業區田、旱地目以外之土地亦享有賦稅優惠，一體適用不僅偏離當初減輕賦稅之立法目的，也會滋生所有權人之間的不公平。綜上提供未來修法幾點建議如下：

- (一) 農業使用之農業用地移轉與農企業法人亦得享有土地增值稅之優惠規定較為合理。
- (二) 農業使用之農業用地移轉時，應一律不課徵土地增值稅，並刪除條文中「得申請」三字以簡化程序。
- (三) 檢討農業用地稅優惠制度之適用範圍，未來仍須按農業用地分區採取不同之管理輔導及資源維護政策，以求公平。

林榮裕（2002：70-75、169-176）認為農用之農業用地移轉與自然人得申請不課徵土地增值稅之規定不但增加行政機關之作業負擔，且在法院拍賣時更是窒礙難行，倘農企業法人參與法院農業用地拍賣，就會產生嚴重的矛盾現象。農業發展條例修正的目的之一即為引進農企業的資金、技術及人力，以從事大規模、高效率的農業經營，而土地增值稅不課徵之申請，僅限於移轉給自然人的場合亦不合理，且又限制農企業法人承受耕地面積之上限，兩者之間疑有矛盾之處。再者法人仍可藉再次移轉給自然人以規避土地增值稅，如此規定不無助長逃稅風氣之嫌。所以建議農業用地移轉為農用應一律暫不課徵土地增值稅，不論移轉與自然人或農企業法人均得適用，以求公平合理，簡化行政程序。

葉淑儀（2002：102-128）限於資料取得途徑與完整性，以臺北市縣為研究對象，收集 1998 年至 2001 年直接由代理土地增值稅申報之從事人員提供之農地實際交易價格

及其相關之公告現值共 42 個樣本，進行單變量分析，以驗證農業發展條例修訂對農地價格之影響；另以 1995 年至 2001 年臺北縣稅收、稅源分析資料、農業支出、農業人口數、耕地面積及相關統計數據分析以租稅手段來補貼農業政策之效果。其實證結果顯示農業用地移轉得申請不課徵土地增值稅是無法證明於農業發展條例修訂前後免稅（不課徵）案件其農業用地交易價格間有顯著性差異存在。再者農業發展條例修訂後造成臺北市縣申請不課徵案件大幅增加及巨額稅收損失，而農業支出並未減少反而增加，又耕地面積雖徵幅減少，惟農家所得總額並未增加反而減少，即農業發展條例之修訂結果，並未實質嘉惠農民，徒增集團炒作農業用地，研究驗證以租稅手段來補貼農業之政策是無效的。

謝釗益（2002：22-29）不課徵土地增值稅制度，雖對移轉階段土地所有權人並無影響，但對以後違規後移轉該土地，依法應課徵土地增值稅的土地所有權人相當不公平，且不符合稅法原理，亦有違反比例原則之疑慮。土地所有權人僅對持有期間的土地漲價總數額負有稅捐義務，對於非其持有期間的土地漲價總數額，不負稅捐義務，惟修正後「不課徵」制度違反此原則。再者農業用地持有人違規已有土地法規（如區域計畫法、都市計畫法）予以處罰，土地稅法又將以前移轉階段不課徵土地增值稅之土地增值併計課稅，勢造成違規土地所有權人過當的負擔，有違比例原則。故指出農業用地減免土地增值稅，除建議比照繼承之土地免稅方式辦理外，並指出宜採「免稅」方式而排除「不課徵」方式的適用，至免稅要件以「持有期間」有作農業使用，以符獎勵農業用地農用精神及稅法原理，而違規農業用地之移轉，則因土地法規已設有處罰規定，且土地稅法亦配合以其持有期間土地增值不予免徵，即有督促作用，似不宜再加重土地違規人過當的稅捐負擔，連同以前獲得移轉之免稅土地增值予以併計課稅，以符比例原則。

陳明燦（2003：71-94）作者認為現行都市農地與非都市農地之稅制設計，採取一體適用之作法，有值得商榷地方。建議提高私法人承受都市農地之門檻，同時提升其移轉都市農地之相關限制。都市農地不屬耕地後仍供耕作或供休閒農業者，應採優惠稅率，若非耕作或閒置不用者，宜適用一般稅率；若轉為他用，宜與一般土地相同，適用

地價稅累進稅率，以符公平。農業發展條例修法後原定之農業用地「免徵」土地增值稅改為「得申請不課徵」，並須檢附農用證明文件，方得辦理，勢將加重農用證明之審核負荷，其相關單位於審核時是否協調合宜，仍值得研究。修法前農業用地免徵土地增值稅之審核權在於稅捐稽徵處，修法後農用與否之管制及查緝責任屬臺北市縣政府農業局，稅捐稽徵處僅為配合單位，只要納稅人持有效且合法之「農業用地作農業使用證明」，稅捐稽徵機關即可辦理不課徵土地增值稅，如此一來，適用不課徵者之案件增多，若無有效稽查機制，恐將逃稅嚴重，連帶影響稅收。

謝宗貴（2005：159）在地方稅理論與實務，不課徵土地增值稅之農業用地，都是以符合農業發展條例施行細則第 2 條第 1 項所規範之農業用地為適用對象，但符合農業發展條例施行細則第 2 條第 1 項所規範之農業用地，依該條第 2 項規定，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，經本細則第 2 條第 1 項所規定之法律主管機關認定，仍應依原來農業土地使用或分區別管制使用者，亦得適用農業發展條例第 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。該用地若再經法律變更為其他農業用地，而仍符合該細則第 2 條第 2 項規定之要件者，仍有該項條文不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦之適用，仍有探討可議之處。⁶

吳譽嫻（2008：106）農地移轉減免土地增值稅制度的立法變遷過程中，各營建團體、土地投資人農民團體等既得利益者，運用相當大的資源進行遊說、結盟或透過立委利用議事程序干擾，使得農地移轉減免土地增值稅由減徵 20%甚至擴大到完全免徵，2000 年更修法農業發展條例開放自然人及農企業法人自由買賣農地後，減免對象由早期自耕農擴大到全體農地所有權人，造成農地炒作，造成地價上漲的情形，無法改善並影響稅制的公平性，也看出利益團體阻礙稅制改革的情形。

蘇明鑄（2008：76）說明農地減免賦稅之主要「農地農用」立論精神，而是否供作

⁶ 財政部 91 年 7 月 12 日台財稅字第 0910039258 號、行政院農業委員會 91 年 7 月 5 日農企字第 0910135652 號函。

「農業使用」為認定基準前提。故從農地「農業使用」之立法旨意與認定基準，農地「閒置不用（廢耕）」應不屬「農業使用」，得視為「農地違規」者。再者，都市計畫區農地經依法變更為非農業用地，僅因細部計畫尚未完成（或公共設施尚未完竣），繼續享有減免賦稅權利，由於此時農地（視為農地）已非農業用地，與農業使用無涉，若仍享有減免賦稅優惠權利，明顯有違「量能稅捐」原則，應納入稅基考量，以符賦稅之公平性。

辛純浩、高秋真、陳秀敏（2008：139-152）對於農業用地申請不課徵土地增值稅及以 2000 年 1 月份公告現值做為前次移轉現值墊高成本之規定，經統計每年因此免徵之稅額高達上千億元，地方政府不但課不到稅收，且對該等免稅案件仍須耗費大量稽徵成本，應予全盤性檢討，評估取消之可行性。

黃瓊如、何豔宏、張雅芸（2009：216）農業用地對於移轉減免土地增值稅之租稅優惠政策提出建議如下：

- （一）申請程序應簡化手續，目前租稅優惠政策由納稅義務人提出申請，租稅稽核審查程序繁瑣，凡合於規定者，應一律給予不課徵，不需納稅義務人再提出申請。
- （二）未來應研究及建立農業用地分區，並對不同分區農業用地給予不同的管理輔導及資源維護措施，現行農業用地齊頭式租稅優惠政策，並不符合租稅公平之原則，應採不同分區不同租稅優惠政策，甚至取消租稅優惠政策，改採補貼或其他方式來鼓勵農地農用政策。
- （三）在短期內租稅優惠措施之改革，建議參考日本、韓國制度，分別就土地持有時間不同給予不同之優惠，即持有農地一定年限才能移轉，較高租稅優惠給予長期持有，反之，短期持有之租稅優惠較少。
- （四）在長期應取消此項租稅優惠措施，農業用地租稅優惠存在不公平之疑慮，取消此優惠是正面的，現在面對全球糧食荒問題，應從農業使用目的下，加以鼓勵。

呂玉枝（2009：5）歸納出農地免稅所造成的問題和不利之影響：

(一) 失去促進農地利用的手段和農地不當使用下仍可免稅之不當問題：放寬農地農用政策下，建商炒作土地，造成台灣將無人務農之窘境，面對全球糧荒問題，必定浮上檯面上。

(二) 違背賦稅公平與平均地權之法理：賦稅公平強調按可稅能力之量能課稅，而平均地權之照價徵稅原則；農業發展條例修正後，農地開放非自耕農自由買賣，則該免稅原因消失，如繼續減免田賦、土地增值稅等，則有違稅捐公平之原則。

(三) 對地方財政收入有不利影響。

楊孝治(2011:61)農地開放自由買賣影響農地非農業使用之研究-以高雄市為例，經修正式德菲法結合模糊理論及 ANP 層級架構研究結果發現，農地開放自由買賣影響農地非農業使用之目標下，以「農地買賣活絡」評估準則的影響程度最大，次為「農地成為理財商品」；整體評估次準則的影響優先排序分別為：1.農地炒作、2.農業生產收益偏低、3.農地持有人身分多元化；在整體目標下，決定農地非農業使用選項以「興建農舍或工商業等其他使用」最優先，「長期性休耕或閒置」居次，「變更地形或地貌」最後。

劉睿哲(2012:163)就目前農業用地作農業使用減免租稅優惠制度之弊端，主要分法制面與實務面二者。在法制面之弊端如遺產及贈與稅列管五年期間之規定，蓋五年列管期間恐怕有過短之嫌，時常只要五年列管期間一過，該農地不再受到管制時，農地所有權人就將該農地出售移轉給他人，使得原先栽培農業經營者之美意全部化為泡影，實有參考外國稅制確實有必要延長，以杜絕繼承人之投機心態。在實務面，則有賴於主管機關勇於任事、勇於用法，對於錯誤作法願意勇於改正，而對於個案審查時不受到外界任何干擾，避免此例一開，後面相同案件皆主張類比準用，造成違背原先發展農業經營之目的，最後變成避稅工具而已。相信只要針對上開兩個面向，加以努力、改正，農業用地作農業使用減免租稅優惠制度，必成為一個提升台灣農業國際競爭力之利器。

陳玉英(2013:140)對於農地租稅優惠之政策建議：1.農舍方面，農舍座落農業用地上，建議將供與農業經營不可分離之農舍，自農業用地定為中刪除。農舍應課徵地價

稅、土地增值稅、遺產及贈與稅，並依建築法管制使用，以維護農地永續資源。2.田賦方面，都市計畫之農地係屬都市發展預備地，地價大幅上漲，建議刪除土地稅法第 22 條但書規定。都市農地應按分級優惠稅率課徵地價稅，都市計畫之農地 10 年以上地價稅才能變更非農業用途。增訂課徵田賦之土地，土地所有權人應以自然人及農業發展條例所定農民團體、農業企業機構及農業試驗研究機構為限，以符租稅法律主義原則，及憲法扶植自耕農之立法原意。3.土地增值稅方面，不課徵土地增值稅之設計，使最後應課徵土地增值稅之所有權人，確有違比例原則。視同農業用地，已非農業用地，仍享有農業用地租稅優惠，明顯有不具正當性。建議將土地稅法第 39 條之 2 及農業發展條例第 38-1 條(土地稅法施行細則第 57 條之 1)規定均刪除，農地(含視同農地)出售，均應課徵土地增值稅。保留土地稅法第 35 條重購自耕農地退還土地增值稅之規定，以符合憲法獎勵自行耕作之人立法原意。4.遺產及贈與稅方面，現行遺產及贈與稅之減免方式係採稅基減除法，即得自遺產總額中扣除，免徵遺產稅，或不計入贈與總額，免徵贈與稅。因稅基減除法係以減少應稅所得作為優惠之方法，在累進稅率下，適用稅率越高者，享有的租稅利益將愈高，容易產生逆向補貼效果。因此，建議遺產贈與稅應有最高限額之規定，或改採稅額扣除之方式，以符合租稅負擔公平原則。

是以，在農業發展條例修法後，優惠對象變多了，產生許多避稅空間，使政府課不到稅，許多專家學者意見一致表示，將來政府財政更為困難。農業發展條例修法前為免徵土地增值稅，農業發展條例修法後為不課徵土地增值稅，其之間課稅本質完全不一樣，免徵是完全免稅，不課徵是暫緩課稅，使得不但課不到稅，而且使徵稅程序繁瑣，所以有專家學者建議取消不課徵土地增值稅制度，回歸所得稅一併課稅，或用另種方式培植農業發展使用(如表 2-3)。都市與非都市農地一律採同樣免稅機制，建議提高私法人承受都市農地門檻，及提升都市農地移轉相關限制，非耕作或閒置不用時，應課一般稅率，取消「視為農業用地」優惠制度，以符租稅公平。農企業法人加入自由買賣競爭後，增加農地炒作機會，地價上漲無法改善並影響稅制公平性，建議稅制改革加以限制。土地增值稅農地優惠依時間研擬可行方式，短期比照日本、韓國，依持有長短時間，訂

定不同優惠制度，持有長時間優惠多短時間優惠少；長期取消優惠措施，改採獎勵農業使用。農地開放自由買賣時，為農地買賣活絡影響最大，又非農業使用以興建農舍或工商業等其他使用為優先考量。

表 2-3 農業發展條例之農地減免租稅文獻整理

作 者	結 論
劉其昌 (2000)	農業發展條例修法後，對土地承受人有未作農業使用者，於配偶間相互贈與之情形時，應予以合併計算賦稅。
謝釗益 (2001)	建議土地增值稅宜採免稅後，遇有土地所有權人違規使用情事，遭受處罰，再辦理下一階段移轉時，應課徵之稅捐不予以免稅。
顏愛靜等 3 人 (2001)	建議農企業法人亦得享有土地增值稅之優惠、農業用地移轉時刪除條文中「得申請」三字以簡化程序、農業用地分區採取不同之管理輔導及資源維護政策。
林榮裕 (2002)	農業發展條例修正後農企業應納入土地增值稅不課徵內，如僅限於移轉給自然人不合理。
葉淑儀 (2002)	1998 年至 2001 年以臺北市縣為研究，農業發展條例修訂後不課徵案件增加及稅收損失，農業支出並未減少反而增加，又耕地面積雖徵幅減少。
謝釗益 (2002)	土地增值稅宜採「免稅」方式而排除「不課徵」方式的適用，且土地稅法亦配合以其持有期間土地增值不予免徵，不宜再加重土地違規人過當的稅捐負擔，連同以前獲得移轉之免稅土地增值予以併計課稅。
陳明燦 (2003)	農業發展條例修法後，須檢附農用證明文件，其相關單位於審核時是否協調合宜，仍值得研究。
謝宗貴 (2005)	經依法律變更編定為非農業用地，視為農業用地不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦之適用，仍有探討可議之處。
吳譽嫻 (2008)	2000 年更修法農業發展條例開放自然人及農企業法人自由買賣農地後，造成農地炒作，造成地價上漲的情形。
蘇明鑄 (2008)	都市計畫區農地經依法變更為非農業用地，視為農業用地，仍享有減免賦稅優惠權利，明顯有違「量能稅捐」原則。
辛純浩等 3 人 (2008)	農業用地申請不課徵土地增值稅，免稅案件仍須耗費大量稽徵成本，應予全盤性檢討，評估取消之可行性。
黃瓊如等 3 人 (2009)	建議一律給予不課徵土地增值稅、不同分區農業用地給予不同租稅優惠政策、短期內參考日本、韓國制度時間不同給予不同之優惠、長期應取消此項租稅優惠措施。

表 2-4 (續)

呂玉枝 (2009)	農地免稅造成建商炒作土地，台灣將無人務農之窘境；農地開放非自耕農自由買賣，則該免稅原因消失；對地方財政收入有不利影響。
楊孝治 (2011)	德菲法結合模糊理論及 ANP 層級架構研究結果發現，農地開放自由買賣影響下，以「農地買賣活絡」影響程度最大，其次「農地成為理財商品」。
劉睿哲 (2012)	法制規範面遺產及贈與稅列管五年期間有過短之嫌，。在實務操作面，則有賴於主管機關勇於任事、勇於用法，對於錯誤作法願意勇於改正。
陳玉英 (2013)	農舍依建築法管制使用、增訂田賦課徵農業發展條例優惠對象、土地增值稅最後應課徵土地增值稅之所有權人有違比例原則、視同農業用地在遺產及贈與稅方面，減免方式係採稅基減除法有產生逆向補貼效果。

資料來源：本研究整理。

表 2-5 農業發展條例修法前後土地增值稅減免賦稅之法律效果比較表

項目	免徵土地增值稅	不課徵土地增值稅
適用時期	農業發展條例修訂前 (2000.1.26)	農業發展條例修訂 (2000.1.26) 後
適用情形	1.因繼承而移轉。2.贈予政府。3.興辦社福事業或私立學校。4.徵收土地。5.出售公有土地。	1.配偶間土地移轉。2.信託關係土地移轉。3.農地移轉。4.公共設施保留移轉。
承受人資格	1.耕地為自耕農。2.耕地以外其他農地為農民。	1.自然人。2.農企業或農試驗單位。
申請人	無限制規定	1.由權利人及義務人於申報書註明農地提出申請。2.依規定單獨申報土地移轉現值者，由權利人單獨提出申請。
申請期間	無限制規定	1.申報土地移轉現值時至土地增值稅繳納期間屆滿前提出。2.無須申報土地移轉現值時者，於收到稽徵機關通知之次日起 30 日內提出申請。
課稅本質	自始不予課稅，完全免稅	暫緩課稅
非作農業使用認定時點	第一次查獲未繼續作農業使用時認定之	經有關機關查獲，並在所令期限內未恢復作農業使用，或雖恢復後再有未作農業使用時認定之
法律效果	事前免稅，事後追蹤處罰	事前記帳，事後追溯課程
可否退稅	可依稅捐稽徵法第 28 條規定退稅	不可依稅捐稽徵法第 28 條規定退稅
主要證明文件	1.自耕能力證明。2.繼續作農業使用之承諾書。	農業用地作農業使用證明書

資料來源：農業用地移轉減免土地增值稅制度變遷之研究（32），吳譽嫻，2008，臺南市，國立成功大學政治經濟研究所碩士論文，未出版。我國農業用地移轉對土地增值稅收之影響（27）。張雅芸，2008，臺中市，逢甲大學財稅研究所碩士論文。農業用地移轉課徵土地增值稅實務問題之研究（39），黃朝順，2010，高雄市，國立高雄大學法律學系碩士論文。

表 2-6 遺產及贈與稅修正前後之比較

稅別	修正項目	2009 年 1 月 23 日修正後	2009 年 1 月 23 日修正前
遺產稅	稅率	單一稅率 10%	採超額累進稅率，分為十級課稅級距。稅率由最低的 2% 至最高的 50%
	免稅額	1200 萬元；其為軍警公務人員因執行職務死亡者，加倍計算	700 萬元；其為軍警公務人員因執行職務死亡者，加倍計算
贈與稅	稅率	單一稅率 10%	採超額累進稅率，分為十級課稅級距。稅率由最低的 4% 至最高的 50%
	免稅額	220 萬元	100 萬（111 萬，曾於 2006 年按物價指數漲幅 11.32% 調整）

資料來源：我國遺產及贈與稅法改革之效率分析（4），林維恩，2010，臺中市，私立逢甲大學財稅學系研究所碩士論文，未出版。

農業用地移轉申請減免賦稅，必須遵循農業發展條例規定，取得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及免徵遺產稅、贈與稅，之前研究對於農業發展條例修法後，土地增值稅由「免徵」變成「不課徵」之優惠效果，做出許多研究，都對於不課徵土地增值稅，有租稅不公平之疑慮；在遺產及贈與稅雖有移轉後 5 年管制期間，但在 2009 年 1 月 23 日後修正稅率為單一稅率 10%，遺產及贈與稅並無法有效課徵賦稅，實質管制效益不大。本研究透過本節內容，瞭解農業用地移轉時，申請不課徵土地增值稅及免徵遺產稅、贈與稅之優惠機制，以利瞭解農業主管機關所扮演角色，及如何設計農業用地作農業使用證明書之申請程序，便於後續研究農業用地，

被占用公眾設施、視為農業用地及取締假農民之審查機制。



第三章 世界主要國家農地稅制之比較

我國農地免稅機制，為土地交易移轉時，故著重探討世界主要國家土地交易時，所課賦稅種類，與我國比較農地稅制，大致可以區分為資本利得及財產移轉等 2 部分。資本利得部分，⁷為土地交易產生增值部分課稅，大多數國家將此增值部分併入所得課徵，僅我國實踐孫文遺教「漲價歸公」之理念，課徵土地增值稅之分離稅制。王純智（2001：45）各國對於土地交易所得之課徵資本利得可歸納為：一、資本利得合併於一般所得中綜合課稅者，如美國；二、分離課稅法，將土地交易所得自一般所得中分離出來，課以不同稅率者，如日本；三、土地增值課稅者，如我國；四、既有課移轉稅、又課未移轉增值稅者，如韓國。財產移轉部分，各國都有遺產稅（繼承稅）與贈與稅，只是賦稅減免或優惠項目不同。本章介紹世界主要國家土地交易課稅制度，作為我國農業用地課稅改革參考。

第一節 日本

日本資本利得部分，採分離課稅法，將土地交易所得自一般所得中分離出來，課以讓渡所得稅。財產移轉部分，對因繼承、遺贈或死亡贈與等而取得死亡人之財產者課徵繼承稅；當接受贈與人一定時期內受贈財產的價額徵收贈與稅。

壹、土地交易課稅

日本採分離課稅制度，將土地交易所得之資本利得，自一般所得中分離出來，課以不同稅率。日本徵收土地交易課稅主要收入為讓渡所得稅，鄭維瑩（2013：32）說明我國的土地增值稅，在日本稱為「讓渡所得稅」，自 1990 年起，將土地讓渡（售）所得分為超短期、短期、長期等三種。殷章甫（2005：182）將日本讓渡所得稅內容如下：

⁷ 所謂「資本利得」，乃指非經常買進賣出之資本資產，因買賣交易而發生的增值所得。

- 一、超短期（2 年以內）：計徵方法分為讓售所得課徵 50% 之稅額或合併於其他所得課徵綜合所得稅，對讓售所得部分應繳納的所得稅再乘以 120% 為其稅額等兩種，選取稅額較大者，從重徵稅。
- 二、短期（3-5 年）：計徵方法分為讓售所得課徵 40% 之稅額或合併於其他所得課徵綜合所得稅，對讓售所得部分應繳納的所得稅再乘以 110% 為其稅額等兩種，選取稅額較大者，從重徵稅。
- 三、長期（5 年以上）：計徵方法只是一種，為讓售所得 4,000 萬日圓以下課徵 20% 之稅額，及讓售所得 4,000 萬日圓以上部分課徵 30% 之稅額，就是採取按漲價金額累進課稅。

是以，土地持有期間越短者，稅率越高，土地持有期間越長者賦稅從輕，有意味期間越短者其投機的意象較濃，課徵較重的稅，避免產生賦稅不公平現象。並無農業用地作農業使用之讓渡所得稅免稅規定。

貳、繼承及贈與課稅

日本對於財產有償或無償移轉，課徵繼承稅或贈與稅。財政部（2008：3-45-3-49）日本繼承及贈與課稅制度概述如下：

- 一、繼承稅：對繼承、遺贈或死亡贈與等而取得死亡人之財產者就取得財產價值課徵之直接稅。日本的繼承稅為減去被繼承人債務及喪葬費用，其餘額乘以適當的稅率，求出應納遺產稅總額，最後將應納稅額按各繼承人或受遺贈人的課稅價額分配，即為各自的應納稅額。

其繼承稅之稅基、稅率及免稅額如下：

- （一）稅基：不論取得財產時於日本有住所或無住所，對繼承或遺贈而取得財產或境內財產之負有納稅義務。遺產之估價係以取得財產時之時價為基準。
- （二）稅率：繼承稅係以應稅財產價值合計數扣除基本免稅額後，就各法定繼承人依其應繼分計算課稅淨額並分配稅負。依各繼承人之課稅淨額，超過 1000 萬日圓以上分五各級距稅率 10%-50% 分別計算應納稅額。若取得遺產者為非

配偶，非一等直系親屬，應加計 20%的繼承稅。

(三) 免稅額：日本繼承稅免稅額規定為基金免稅額為 5,000 萬日圓，每增加 1 名法定繼承人數多增加 1,000 萬日圓。在繼承開始前 3 年內取得被繼承人之贈與時，得併入遺產計算，扣抵已納之贈與稅。並無農業用地作農業使用之繼承稅免稅規定。

二、贈與稅：贈與稅是對個人無償受贈取得財產所課徵之稅，在接受贈與人一定時期內受贈財產的價值徵收贈與稅。

其贈與稅之稅基、稅率及免稅額如下：

(一) 稅基：納稅義務人為受贈人。受贈之財產，原則上以因贈與契約而取得者為計算基準，但無償取得不動產財產，亦為課稅對象。

(二) 稅率：受贈人之課稅淨額，超過 200 萬日圓以上分五各級距稅率 10%-50% 分別計算應納稅額。

(三) 免稅額：贈與稅之減免規定，基本免稅額為 110 萬日圓。以前年度有繳稅特別規定，在所有贈與財產總額及遺產總額為基礎，計算繼承稅，得再扣除以前年度已納之贈與稅。並無農業用地作農業使用之贈與稅免稅規定。

是以日本對於資本利得採分離課稅法，有如我國土地增值稅之設計，但讓渡所得稅依持有期間長短不同課稅，長期持有優惠多、短期持有優惠少，而我國持有長期易有課稅多，頻繁移轉課稅少之嫌，所以日本此稅制有值得我國學習。日本對於財產之移轉，課稅制度亦設計繼承及贈與稅，有如我國遺產及贈與稅之設計，其稅率來說我國採單一稅率 10%，與日本比較明顯偏低，且有取得遺產者為非配偶，非一等直系親屬，應加計 20%的繼承稅規定，在在值得我國檢討學習地方。但無論財產移轉課稅或資本利得課稅，都無單獨對農業用地在農業使用下，享有減免賦稅之優惠制度設計。

表 3-1 日本不動產移轉之稅目、稅基及稅率

稅目	稅基	稅率	農地優惠規定
讓渡所得稅	資本利得(實際交易價格減相關費用及取得成本)	2年以內稅率為50%；3-5年稅率為40%；5年以上稅率為20%或30%。 或讓售所得以合併於其他所得課徵綜合所得稅在2年以內讓售所得部分再乘以120%；3-5年讓售所得部分再乘以110%	無
繼承稅	繼承或遺贈之全部財產負納稅義務	超過1000萬日圓以上分五各級距稅率10%-50%分別計算應納稅額。	無
贈與稅	個人無償受贈取得財產所課徵稅	超過200萬日圓以上分五各級距稅率10%-50%分別計算應納稅額。	無

資料來源：財政部，2008 主要國家稅制概要，財政部稅制委員會，臺北市，2008 年 11 月，3-17~3-60。鄭維瑩（2013）。不動產稅制對不動產價格影響分析-論不動產稅制改革。國立臺北市大學不動產與城鄉環境學系碩士論文，臺北市，32。

第二節 美國

美國在資本利得部分，合併於一般所得中綜合課稅，主要課稅類別分別為聯邦個人所得稅及聯邦公司所得稅。在財產移轉部分，遺產稅和贈與稅兩套稅種，都採同一套稅率，對財產移轉課稅；美國特別規定，隔代移轉稅避免納稅義務人將財產隔一代（或一代以上）移轉。

壹、土地交易課稅

李足能（2006：31）及吳素珍（2009：32）美國係屬聯邦制度之國家，各州政府有各自之法律及規定，因此各州土地交易課稅制度有所差異。美國土地交易之資本利得，為合併於一般所得中綜合課稅。美國土地交易課稅分為聯邦個人所得稅及聯邦公司所得稅等二種。財政部（2008：1-8~1-36）將土地交易課稅制度概述如下：

一、聯邦個人所得稅：美國以個人身分進行土地交易之資本利得，為合併於一般所得中

綜合課稅。

其聯邦個人所得稅之稅基及稅率如下：

- (一) 稅基：美國將出售或處置資產之資本利得區分為長期及短期，⁸短期資本利得併入一般所得計算課稅，長期資本利得適用稅率則較一般所得為低，其稅基係由納稅義務人自行申報，故其出售不動產之資本利得係由納稅義務人自行申報實際交易價格，減去其原始取得成本，故係以市價為基礎。
- (二) 稅率：納稅義務人身分之不同，分別適用不同之起徵點及累進稅率，稅率共分為六級 10%-39.6%，而長期資本利得適用稅率依照目前規定，納稅義務人之一般所得申報適用 39.6% 稅率者，其長期資本利得稅率適用 20%，若納稅義務人之一般所得申報適用 25%-35% 稅率者，其長期資本利得稅率適用 15%，若納稅義務人之一般所得申報適用 25% 以下稅率者，其長期資本利得稅率適用 0%。

二、聯邦公司所得稅：美國以公司身份進行土地交易之資本利得，為合併於一般所得中綜合課稅。

其聯邦公司所得稅之稅基及稅率如下：

- (一) 稅基：不論持有期間長短，公司出售資產所產生之資本利得須併入公司其他所得。
- (二) 稅率：適用一般公司所得稅稅率累進課稅，稅率共分為七級 15%-35% 之累進稅率。

是以，美國土地交易課稅採合併於一般所得中綜合課稅，在自然人及私法人之身份不同，分為聯邦個人所得稅及聯邦公司所得稅等 2 種課稅，在聯邦個人所得稅及聯邦公司所得稅中，無農業用地作農業使用之贈與稅免稅規定。

貳、遺產及贈與課稅

⁸ 短期資本利得指出售持有期間一年以內之財產所產生之利得；長期資本利得指出售持有超過一年以上財產所產生之利得。

美國在 1976 年，修改聯邦財產轉移稅，將原分別適用於遺產稅和贈與稅的兩套稅率，統一為同時適用於兩種稅的同一套稅率，因此，遺產稅和贈與稅都不是再是獨立的稅種，而是財產轉移稅的一個組成部分。另外，聯邦隔代移轉稅（generation-skipping transfer tax，GSTT）係為確保財產移轉之課徵，不會遺漏任一世代而為之補充課徵稅目。財政部（2008：1-41-1-48）將遺產及贈與稅、聯邦隔代移轉稅概述如下：

一、遺產及贈與稅：聯邦政府針對被繼承人死亡時移轉之所有財產徵收遺產稅，贈與稅則以納稅義務人終身贈與之所有財產為基礎。被繼承人 1976 年以後之贈與總額稱為調整後應稅贈與，⁹亦應先計入遺產總價值中。遺產稅之納稅義務人為遺產之遺囑執行人。贈與稅之納稅義務人為財產之贈與人。

其遺產及贈與稅之稅基、稅率及扣除額如下：

- （一）稅基：遺產及贈與稅均以財產移轉時之公平市價（fair market value，FMV）為其課稅基礎。所謂的公平市價（FMV）是指一個對買賣交易有合理知識的買家及賣家，在沒有任何脅迫下去買賣商品所進行的交易，該交易價格即為公平市價。由此可知公平市價是指「非特定」的買家及賣家所進行的交易，若是一個交易已經有特定的買家或賣家時，即使該交易透過市場交易完成，則該交易價格亦不能稱之為公平市價。
- （二）稅率：遺產及贈與金額超過 10,000 美元以上分 14 各級距稅率 18%-45% 分別計算應納稅額。
- （三）扣除額：美國婚姻扣除額規定，對遺產稅而言，歸屬死亡者配偶之遺產價值可自遺產總額中扣除；對贈與稅而言，夫妻財產贈與可自贈與額中扣除。美國為減輕應稅遺產因繼承人於短期間內連續死亡，而多次移轉財產致多次納稅之情形，特別有制定在 10 年內再發生死亡繼承而得之遺產，以前年度財產移轉稅扣除額規定。應稅遺產如為被繼承人 2 年內繼承之遺產，則可全數扣抵；如為超過 10 年以上所繼承之遺產，則完全不得扣抵；2 至 10 年間繼

⁹ 以財產贈與時之公平市價計算其價值。

承之財產，每 2 年扣抵率須遞減 20%。亦即前次已繳遺產稅額越多，且兩次繼承間隔時間越短者，可扣抵之稅額越高。

二、隔代移轉稅：美國特別規定「隔代移轉稅」，為避免納稅義務人將財產隔一代（或一代以上）移轉，以減輕死亡時之總遺產稅負或贈與稅負。「代」之定義，於受益人與贈與人間為有關係時較易認定；否則以比贈與人年長或年輕 12.5 歲，認定為與贈與人同屬同一代，即每 25 年視為一個繼承代。隔代移轉如以財產分配方式為之，則以財產受讓者為納稅義務人。隔代移轉稅課稅範圍，以受讓人獲得財產之價值為課稅所得，而財產範圍與遺贈稅之課稅範圍相同。隔代移轉稅採固定單一稅率，以遺產及贈與稅最高稅率 45%（2008 年）課徵。隔代移轉稅終身免稅額為 2,000,000 美元（2008 年），該免稅額自 1998 年後已依上年度物價指數逐年調整。

是以，美國資本利得採合併於一般所得中綜合課稅，分為聯邦個人所得稅及聯邦公司所得稅。其中聯邦個人所得稅之資本利得有分長短期核算稅率，長期持有土地優惠多，短期持有土地優惠少，世界主要國家，在土地交易課稅都有此設計原則，都為了杜絕土地炒作社會現象；而聯邦公司所得稅並不分長短期折算稅率，採分級稅率課稅，一般公司為營利為主，個人身份有居住需求，故無土地長期持有之優惠減免賦稅設計，在在都有我國學習稅制設計參考價值。

美國對財產之移轉時，亦課徵有如我國遺產及贈與稅之設計，惟遺產稅和贈與稅兩套稅種，都採同一套稅率，對財產移轉課稅。特定有制定繼承人短期死亡優惠扣除額設計，避免繼承人不斷死亡，而不斷課徵賦稅之疑慮。美國在財產隔代移轉，特別課徵隔代移轉稅，防止隔一世代規避賦稅之嫌問題，也有避免土地不斷移轉，造成土地炒作，此設計值得我國效法。在美國無論聯邦個人所得稅、聯邦公司所得稅、遺產及贈與稅及隔代移轉稅，都無農業用地作農業使用下，享有減免賦稅之優惠設計。

表 3-2 美國移轉不動產之稅目、稅基及稅率

稅目	稅基	稅率	農地優惠規定
聯邦個人所得稅	資本利得(實際交易價格減相關費用及取得成本)	一般所得稅率稅率：10%-39.6%。 長期資本利得適用稅率：0%、15%、20%。	無
聯邦公司所得稅	資本利得(實際交易價格減相關費用及取得成本)	累進稅率 15%-35%	無
遺產及贈與稅	遺產：遺產稅為被繼承人死亡時移轉之所有財產徵收 贈與：贈與稅則以納稅義務人終身贈與之所有財產為基礎	遺產及贈與稅的兩種稅，統一採用同一套稅率。贈與金額超過 10000 美元以上分 14 各級距稅率 18%-45% 分別計算應納稅額。遺產稅有以前年度財產移轉稅扣除額、繼承發生間隔時間之長短乘以扣抵比率及隔代移轉稅等稅率規定。	無

資料來源：財政部，2008 主要國家稅制概要，財政部稅制委員會，臺北市，2008 年 11 月，1-8~1-41。鄭維瑩（2013）。不動產稅制對不動產價格影響分析-論不動產稅制改革。國立臺北市大學不動產與城鄉環境學系碩士論文，臺北市，26。

第三節 韓國

韓國資本利得部分，採既有課移轉稅、又課未移轉增值稅，其移轉部分課徵資本利得稅、未移轉部分課徵個人所得稅，而兩者都併入所得稅課稅。財產移轉部分，繼承或遺贈取得財產之繼承人或受遺贈人，應繳納繼承稅；韓國境內居住受贈財產或非居住受贈境內財產均應繳納贈與稅。

壹、土地交易課稅（併入所得稅課稅）

韓國將土地移轉併入個人所得稅，而韓國個人所得稅採屬人兼屬地主義，對構成居住者身分之個人就其韓國境內外所得課稅，非居住個人則僅就其來自韓國境內之來源所得課稅。

財政部（2008：4-6-4-15）將個人所得稅之稅基、稅率、資本利得之免稅、非課稅所得及特別扣除額如下：

- 一、稅基：個人所得稅課稅所得之計算，係按全球所得、退職所得、資本利得等 3 類分別計算其課稅所得。在讓售土地建築物及不動產之有關權利等資產，所產生的淨所得為稅基，韓國以「公告個別地價」¹⁰的增值部分，但可以扣除改良費、管理費及登記費等。
- 二、稅率：韓國資本利得之所得，為源自於土地、建物、權利、股票及其他資產的移轉所取得之利得均屬於資本利得。針對各項資本利得依其類別適用不同的稅率，而不動產及其相關權利之稅率，分為持有 2 年以上之財產，個人所得稅中資本利得之課稅淨額，超過 1,200 萬韓圓以上分三各級距稅率 9%-36% 分別計算應納稅額；持有 1 年以下之財產 50% 稅率；持有 1 年以上 2 年以下之財產 40% 稅率。
- 三、資本利得之免稅、非課稅所得及特別扣除額：且不得列入全球所得中。其資本利得列為免稅、非課稅所得及特別扣除額之規定如下：
 - （一）免稅：列入免稅資本利得規定，為轉讓耕作 8 年以上之農地，或為購買另一農地而處分移轉農地，其 5 年內合計 10,000 萬韓圓以下之資本利得免稅。
 - （二）非課稅所得：政府或地方自治團體所為之農地交換、分割、合併，或為開墾而交換農地之利得；個人持有 3 年以上，6 億韓圓以下之住宅及其所在之土地（面積須受限）之利得為非課稅所得。列入應稅資本利得之計算規定，為除前開免稅與非課稅所得外，其餘資本利得為應稅所得，按銷售價格減除必要費用、長期持有不動產特別扣除額及資本利得扣除額後之餘額課稅，其可減除之項目包括必要費用（取得成本、裝置成本、改善成本及其他資本支出）。
 - （三）特別扣除額：長期持有不動產資本利得特別扣除額，依持有期間分別為 10%

¹⁰ 公告個別地價為政府選定具代表性之土地（標準地），於調查、評估價格後公示其地價土地評價委員會審議後方予公告。公示地價不僅為民眾買賣土地時的指標，亦為不動產評價業等專門估價業者，查估土地價格時的基準。以公示地價為基礎，使得標準地以外的個別土地易於評估價格，使非專家能評估地價，而且使地價評估能大量進行。

(持有 3 年)、15% (持有 3 至 5 年)、30% (持有 10 年以上)、45% (僅適用於持有一屋 15 年以上)；不動產資本利得扣除額固定為 250 萬韓圓。

是以，韓國土地交易課稅之資本利得，有分土地持有長短期之課稅優惠機制，持有 2 年以上，稅率採一般稅率，但土地持有不滿 2 年者，將加重稅率；如為長期持有者，還有特別扣除額之優惠機制，故韓國鼓勵長期持有土地。世界主要國家中，僅有韓國有農業用地作農業使用之減免賦稅優惠機制，採耕作 8 年以上，方可享有農地免稅，並不像我國農業用地作農業使用證明書，僅以實地勘查時，作農業使用，即享有減免賦稅，我國規定實為寬鬆。

貳、繼承及贈與課稅

韓國對於財產有償或無償移轉，課徵繼承稅或贈與稅，財政部 (2008：4-22-4-27) 韓國繼承及贈與課稅制度概述如下：

一、繼承稅：韓國繼承稅之納稅義務人規定，因繼承或遺贈取得財產之繼承人或受遺贈人，應繳納繼承稅。

其繼承稅之稅基、稅率、減免及其他扣抵規定如下：

(一) 稅基：韓國繼承稅財產價值之計算，以繼承或遺贈時之市價為準。但無法得知市價時，如為土地則以政府訂定之價格為準；如為建築物則以政府訂定之標準市場價值為準；其他依市場平均價值。

(二) 稅率：韓國繼承稅率計算，以繼承人之課稅淨額，超過 1 億韓圓以上分四各級距稅率 10%-50% 分別計算應納稅額。

(三) 扣除額：韓國繼承稅減免規定，包含一般扣除額、列舉扣除額、總額扣除額、配偶扣除額、金融資產扣除額、不可抗力災害損失扣除額等 6 類。在農地減免規定，有繼承農、林、漁業者，最高 2 億韓圓之列舉扣除額。

(四) 已納繼承稅扣抵額及指定隔代繼承分述如下：

1. 已納繼承稅扣抵額：已納繼承稅扣抵額，被繼承人死亡前 10 年內已納繼承稅者，按年遞減扣除，即前 10 年繼承者，扣除 10%，類推至前 1 前者，

扣除 100%。

2.指定隔代繼承：指定隔代繼承，加徵繼承稅之 30%。

二、贈與稅：韓國納稅義務人規定，韓國境內居住者受贈財產，應依規定繳納贈與稅。非居住者僅就受贈韓國境內之財產繳納贈與稅。

其贈與稅之稅基、稅率、減免及其他扣抵額：

- (一) 稅基：韓國贈與稅財產價值之計算，以贈與時之市價為準。但無法得知市價時，如為土地以政府訂定之價格為準。
- (二) 稅率：韓國贈與稅率，受贈人之課稅淨額，超過 200 萬日圓以上分四各級距稅率 10%-50% 分別計算應納稅額。
- (四) 扣除額：韓國贈與稅減免規定，包含受贈財產扣除額及不可抗力災害損失扣除額等 2 類。受贈財產扣除額，居住者取自配偶、直系親屬及其他家屬人士之贈與，可享有贈與扣除額。不可抗力災害損失扣除額，最高可全數扣除。
- (五) 隔代贈與：隔代贈與，加徵贈與稅之 30%。

是以，韓國資本利得部分，採併入所得稅課稅，對既有課移轉部分課徵資本利得稅、又課未移轉部分課徵個人所得稅，而這些都是併入所得稅課徵。這種稅制與我國實踐孫文遺教「漲價歸公」之理念，課徵土地增值稅之分離稅制，完全不同。韓國採併入所得稅課稅，對於稅率、稅基及賦稅減免優惠規定等，都較我國簡單明瞭，亦不會產生額外行政程序，避免民眾困擾；我國採分離稅制，遭遇農業用地，必須取得農業用地作農業使用證明書，都是因為我國稅制與其他國家不同所致。

韓國對於財產之移轉，課稅制度亦設計繼承及贈與稅，有如我國遺產及贈與稅之設計。韓國對於繼承稅規定，特別與美國訂定隔代移轉加徵規定，亦有如美國隔代移轉稅，這種稅制都是避免隔代移轉避稅問題，我國對於隔代移轉並無加徵規定，此稅制設計確實有值得我國借鏡。韓國贈與稅規定，與其他國家亦採分級累進稅率課徵，與我國採單一稅率 10% 不同，但從世界主要國家之稅率，就可以瞭解我國贈與稅之稅率偏低，實有值得探討改進之處。

表 3-3 韓國移轉不動產之稅目、稅基及稅率

稅目	稅基	稅率	農地優惠規定
個人所得稅	公告個別地價的增值部分，但可扣除改良費、管理費及登記費	1.個人所得稅：8%-35% 2.退職所得依服務年資計算 3.資本利得：1年內50%；1-2年40%；2年以上9%-36%	耕作8年以上之農地，或為購買另一農地而處分移轉農地，其5年內合計10,000萬韓圓以下之資本利得免稅。
繼承稅	繼承或遺贈取得財產，以繼承或遺贈時之市價為準。但無法得知市價時，則以政府訂定之價格為準	繼承：繼承人之課稅淨額，超過1億韓圓以上分四各級距稅率10%-50%分別計算應納稅額。	繼承農、林、漁業者，最高2億韓圓之列舉扣除額
贈與稅	贈與財產價值，以贈與時之市價為準。但無法得知市價時，則以政府訂定之價格為準	受贈人之課稅淨額，超過200萬日圓以上分四各級距稅率10%-50%分別計算應納稅額。	無

資料來源：財政部，2008 主要國家稅制概要，財政部稅制委員會，臺北市，2008 年 11 月，4-6~4-27。

是以，世界主要國家土地交易（或移轉），所課徵資本利得與財產移轉等 2 部分，與我國一致，但對於土地交易（或移轉）之資本利得部分，大多數國家都是併入所得課徵，與我國採分離課稅之土地增值稅不同，故設計租稅優惠機制亦不同。我國農業用地免稅資格，為移轉時為農業使用狀態，才能享有減免賦稅，而世界主要國家大都併入所得課稅，嫌少有農業用地作農業使用下，享有減免賦稅，在文獻資料顯示，大多數世界主要國家都以獎勵農業發展，非以減免賦稅手段，保護從事農業人民。在韓國雖有繼續連續經營（8 年）農業使用，才能享有減免賦稅，這與我國僅審查實地現勘之單一時間點，為農業使用就能享有減免賦稅，最大不同處，我國所設計農業用地免稅優惠機制，實為寬鬆，應檢討該優惠機制。

表 3-4 世界主要國家土地交易之資本利得課稅制度比較

項目	我國	美國	日本	韓國
稅目	土地增值稅	聯邦個人所得稅、聯邦公司所得稅	讓渡所得稅	個人所得稅
稅基	自然漲價總數額	以市價為基礎，由出售人自行申報實際交易價格，減原始取得成本所獲之利得	採分離課稅制度。以評定價格課稅（實際成交價格輔以公示地價制度）	公告個別地價的增值部分，但可扣除改良費、管理費及登記費
課稅時機	買賣、交換、贈與及設定典權時	土地買賣、交換時	土地讓售，自然人或主要資產為土地的法人股權讓售，讓售持有 5 年以下的土地	土地買賣、交換、有償移轉時
長短期區分	無	無	持有不滿 2 年為超短期；2 年到 5 年為短期；5 年以上為長期	持有 2 年內為短期；2 年以上為長期
稅率	10%	1.聯邦個人所得稅：10%-39.6% 2.聯邦公司所得稅：15%-39%	讓售所得 2 年內 50%、3-5 年 40%、5 年以上 20%-30%	1.個人所得稅：8%-35% 2.資本利得：1 年內 50%；1-2 年 40%；2 年以上 9%-36%
農地免稅	農地農用移轉時，得申請不課徵	無	無	轉讓耕作 8 年以上農地或購買另一農地而移轉處分，其 5 年內合計 10000 萬韓圓以下，資本利得免稅

資料來源：財政部，2008 主要國家稅制概要，財政部稅制委員會，臺北市，2008 年 11 月，1-8~4-15。鄭維瑩（2013）。不動產稅制對不動產價格影響分析-論不動產稅制改革。國立臺北市大學不動產與城鄉環境學系碩士論文，臺北市，26~32。

表 3-5 世界主要國家土地繼承及贈與課稅制度比較

項目	我國	美國	日本	韓國
稅目	遺產稅、贈與稅	遺產稅、贈與稅	繼承稅、贈與稅	繼承稅、贈與稅
稅基	遺產稅及贈與稅均採屬人兼屬地主義。我國境內死亡（贈與）時所有財產，國民（包含 2 年內喪失國籍）境內境外所有財產，減扣除額及免稅額後之課稅	遺產稅：遺產稅為被繼承人死亡時移轉之所有財產徵收 贈與稅：贈與稅則以納稅義務人終身贈與之所有財產為基礎	繼承稅：繼承或遺贈而取得財產全部負納稅義務 贈與稅：個人無償受贈取得財產所課徵稅	繼承（贈與）取得財產，以繼承（贈與）時之市價為準。但無法得知市價時，則以政府訂定之價格為準
課稅時機	遺產稅：死亡 贈與稅：贈與	遺產稅：死亡 贈與稅：贈與	繼承稅：死亡 贈與稅：贈與	繼承稅：死亡 贈與稅：贈與
稅率	遺產稅：按被繼承人死亡時遺產總額。 贈與稅：按贈與人每年贈與總額。 上述均減扣除額及免稅額後之課稅遺產（贈與）淨額，課徵 10%	遺產稅和贈與稅的兩套稅率，統一為同時適用於兩種稅的同一套稅率。贈與金額超過 10000 美元以上分 14 各級距稅率 18%-45% 分別計算應納稅額。	繼承稅：超過 1000 萬日圓以上分五各級距稅率 10%-50% 分別計算應納稅額。 贈與稅：超過 200 萬日圓以上分五各級距稅率 10%-50% 分別計算應納稅額。	繼承稅：繼承人之課稅淨額，超過 1 億韓圓以上分四各級距稅率 10%-50% 分別計算應納稅額。 贈與稅：受贈人之課稅淨額，超過 200 萬日圓以上分四各級距稅率 10%-50% 分別計算應納稅額。
農地免稅	農地移轉時，符合農地農用，免徵遺產稅及贈與稅	無	無	繼承農、林、漁業者，最高 2 億韓圓之列舉扣除額

資料來源：財政部，2008 主要國家稅制概要，財政部稅制委員會，臺北市，2008 年 11 月，1-41~4-27。

第四章 臺灣農地免稅優惠機制之規制

我國土地所有權移轉時，對於資本利得採分離課稅制度，核課土地增值稅；另對財產之繼承或贈與行為，核課遺產稅或贈與稅。因落實管地不管人之農地農用政策，遭遇農業用地移轉時，依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規定，審查及核發農業用地作農業使用證明書，再向稅捐稽徵機關申請減免賦稅，此為目前農業用地免稅優惠機制之設計與運作。

第一節 農地稅制變遷

在農地移轉時，所課徵資本利得（土地增值稅）及財產移轉（遺產稅及贈與稅）兩類型，故臺灣農地稅制變遷過程可分為如下：

壹、土地增值稅

土地增值稅係對於已規定地價之土地，在土地所有權移轉時，或設定典權時，所課徵之資本利得稅。此種資本利得本質屬於所得稅性質，在之前介紹世界主要國家中，大都是併入所得累進課稅，因國父遺教「漲價歸公」之理想，所以我國將資本利得由所得中分離出來，獨立徵收之分離課稅。為落實「漲價歸公」之理想，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。」成為國內土地課徵土地增值稅採分離課稅之法源。

對於農業用地移轉課徵土地增值稅，得否享有免徵或不課徵之優惠，都散見於平均地權條例、土地稅法、農業發展條例中，在單獨探討農業用地土地增值稅變遷，將參考陳玉英（2013：89-91）及本研究整理將對農業發展條例修法過程說明如下：

一、農地農用移轉與自行耕作免徵土地增值稅（1983 年）

為鼓勵離農者將農地出售與願意繼續從事農業耕作之農民，及擴大農業經營規模，在 1983 年 8 月 1 日，修正公布農業發展條例第 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。」。

二、農地變更非農用後再移轉課徵土地增值稅（1986 年）

1986 年 6 月 29 日，修正公布平均地權條例第 45 條下，農業發展條例配合規定：「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。依前項規定免徵土地增值稅之農業用地，於變更為非農業使用後再移轉時，應以其前次權利變更之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。」。

三、農地移轉登記後不繼續耕作之罰鍰（1989 年至 1995 年）

1989 年 10 月 30 日，修正公布土地稅法第 39 條之 2，即配合規定與平均地權條例第 45 條規定相同，並增訂土地稅法第 55 條之 2 規定：「依第 39 條之 2 第 1 項取得之農業用地，取得者於完成移轉登記後，有左列不繼續耕作情形之一者，處以原免徵土地增值稅額 2 倍之罰鍰，其金額不得少於取得時申報移轉現值百分之二：（一）再移轉與非自行耕作農民；（二）非依第 22 條之 1 規定之各項原因，閒置不用者；（三）非依法令變更為非農業用地使用。」又為避免小部分土地違法使用，按整宗土地面積計算罰鍰，違反比例原則，1995 年 1 月 18 日修正公布土地稅法第 55 條之 2 第 2 項規定：「前項應處罰鍰之土地，不繼續耕作面積未達每宗土地原免徵土地增值稅土地面積之 5 分之 1。其罰鍰得按實際不繼續耕作面積比率計算。但以一次為限。」。

四、農地買賣管地不管人政策（2000 年）

配合農地開放自由買賣，2000 年 1 月 26 日修正公布農業發展條例第 37 條、平均地權條例第 45 條及土地稅法第 39 條之 2 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。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者，於再移轉時應課徵土地增值稅。前項所定土地承受人有未作農業用之情事，於配偶間相

互贈與之情形，應合併計算。」以配合「放寬農地農有，落實農地農用」政策。

又 2000 年 1 月 26 日，平均地權條例第 45 條增訂第 4 項、第 5 項：「作農業使用之農業用地，於本條例 2000 年 1 月 6 日修正施行後第一次移轉，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。」、「本條例 2000 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。」。另增訂土地稅法第 39 條之 3 明定申請不課徵土地增值稅之程序，並刪除土地稅法第 55 條之 2 有關罰鍰之規定。

五、移轉與農民團體等機構納入不課徵土地增值稅（2003 年）

2003 年 2 月 7 日，修正公布農業發展條例第 37 條增訂第 2 項：「作農業使用之耕地依第 33 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。」，原條文第 2 項及第 3 項項次遞移。惟平均地權條例第 45 條及土地稅法第 39 條之 2 尚未配合修正。但符合規定者，稅捐稽徵機關仍准依農業發展條例第 37 條第 2 項規定，申請不課徵土地增值稅。

六、都市計畫農地變更非農用得不課徵土地增值稅（2010 年）

2010 年 12 月 8 日，增訂公布農業發展條例第 38-1 條規定：「農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第 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。農業發展條例 1983 年 8 月 3 日，修正生效前，已變更

為非農業用地，經直轄市、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，得依前項規定申請不課徵土地增值稅。」把原先農業發展例施行細則第 14 條之 1 視同農業用地規定之內容，正式規定於農業發展條例第 38-1 條，並增訂同條第 2 項「農業發展條例 1983 年 8 月 3 日修正生效前已變更為非農業用地，經直轄市、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，得依前項規定申請不課徵土地增值稅。」亦即只要是因為政府機關之原因，無法依變更後之分區作適當使用者，均得適用土地稅法第 39 條之 2 規定不課徵土地增值稅。

貳、遺產及贈與稅

設立遺產稅制度，對人民死亡時所遺留下來之財產，再進行課稅以達平均財富之目的。又贈與稅乃遺產稅之防堵機制，重點在於防免人民於生前移轉財產予子孫，藉以規避將來遺產稅之課徵。所以贈與稅性質上係遺產稅之補充稅，且兩者都為財產稅。其課徵之目的在防止社會財富過度集中及代際間移轉造成之分配不均問題，對於促進財富分配公平具有正面意義，規範遺產及贈與稅之規定，散見於農業發展條例及遺產及贈與稅中。參考陳玉英（2013：103-106）及本研究整理遺產及贈與稅租稅優惠規定沿革如下：

一、遺產稅部分

（一）減半課徵階段（1952 年至 1979 年）

自 1952 年公布遺產稅法第 11 條：「遺產中之土地為繼承人繼續自耕者，其土地部份之價值應減半列入遺產總額課徵之。」。又 1973 年公布遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 3 款規定：「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：…三、遺產中之土地為繼承人或受遺贈人繼續自耕者，扣除其土地價值之半數。」

（二）半數扣除與全數扣除並存階段（1980 年至 1994 年）

自 1980 年 1 月 30 日農業發展條例修正公布第 23 條規定：「家庭農場之農業用地，其由能自耕之繼承人一人繼承或受贈而繼續經營農業生產者，免徵遺產稅或贈與稅，並自繼承或受贈之年起，免徵田賦 5 年；其需以現金補償其他繼承人者，由農業主管機關協助辦理 10 年以上貸款。」，以避免農地因繼承而細分。1981

年 6 月 19 日修正公布遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 5 款亦配合規定：「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：…五、遺產中之農業用地，由繼承人或受遺贈人，繼續經營農業生產者，扣除其土地價值之半數。但由能自耕之繼承人一人繼承，繼續經營農業生產者，扣除其土地價值之全數。」，在但書規定，使半數扣除與全數扣除並存之稅制。1983 年 8 月 1 日農業發展條例修正第 31 條(原第 23 條)：「家庭農場之農業用地，其由能自耕之繼承人一人繼承或承受，而繼續經營農業生產者，免徵遺產稅或贈與稅，並自繼承或承受之年起，免徵田賦 10 年。但如繼續經營不滿 5 年者，應追繳應納賦稅；其需以現金補償其他繼承人者，由農業主管機關協助辦理 15 年貸款。」，增加「如繼續經營不滿 5 年者，應追繳應納賦稅」之規定。

(三) 全額扣除階段 (1995 年以後)

1995 年 1 月 13 日遺產及贈與稅法修正公布第 17 條第 1 項第 5 款規定：「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：…六、遺產中之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人，繼續經營農業生產者，扣除其土地及地上農作物價值之全數。但該土地如繼續供農業使用不滿 5 年者，應追繳應納賦稅。」增加如繼續經營不滿 5 年者，應追繳應納賦稅之規定，與農業發展條例一致，惟本次修正將農地上之農作物予以併入，放寬只要農地農用即享有優惠，與農業發展條例規定須由能自耕之繼承人一人繼承，始享有優惠，規定有所不同。

(四) 農地買賣管地不管人政策 (2000 年)

2000 年 1 月 26 日，修正公布農業發展條例、遺產及贈與稅法，以配合「放寬農地農有，落實農地農用」政策。依 2000 年 1 月 26 日修正公布之遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 6 款規定：「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：…六、遺產中作農業使用之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人承受者，扣除其土地及地上農作物價值之全數。承受人自承受之日起 5 年內，未辟該土地繼續作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有開機

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者，應追繳應納賦稅。但如因該承受人死亡、該承受土地被徵收或依法變更為非農業用地者，不在此限。」對於繼承農地後違規，給予一次改善機會。

（五）修改遺產稅免稅額度及課稅級距改單一稅率（2009 年以後）

近年來各國紛紛進行租稅改革，我國遺產及贈與稅法在歷經十餘年之適用後，已經無法適用於現今社會環境需求，故於 2009 年 1 月 23 日將遺產稅免稅額部份修正為 1200 萬；課稅級距由原先最高稅率 50% 修正為單一稅率 10%。財政部認為此作法將有助於降低納稅義務人規避稅負的誘因，且能使資產作最適配置、有利資本累積、提升資本運用效率及納稅依從度，以落實租稅公平。

（六）都市計畫農地變更非農用得免徵遺產稅（2010 年以後）

2010 年 12 月 8 日，增訂公布農業發展條例第 38-1 條規定：「農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第 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。」，只要是因為政府機關之原因，無法依變更後之分區作適當使用者，均得適用遺產及贈與法第 17 條第 6 項規定免徵遺產稅。

二、贈與稅部分

（一）贈與繼承人 1 人繼續耕作不計贈與總額（1981 年）

1981 年 6 月 19 日，修正公布遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款規定：「左列各款不計入贈與總額：…五、家庭農場之農業用地，贈與由能自耕之配偶或民法第 1138 條所定繼承人 1 人受贈而繼續經營農業生產者。」以與 1980 年 1 月 30

日修正公布之農業發展條例第 23 條：「家庭農場之農業用地，其由能自耕之繼承人一人繼承或受贈而繼續經營農業生產者，免徵遺產稅或贈與稅，並自繼承或受贈之年起，免徵田賦 5 年；其需以現金補償其他繼承人者，由農業主管機關協助辦理 10 年以上貸款。」規定一致。

（二）贈與屬繼承人繼續耕作不計贈與總額及增列管期限規定（1998 年）

1998 年 6 月 24 日，修正公布遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款規定：「左列各款不計入贈與總額：…五、贈與民法第 1138 條所定繼承人之農業用地。但該土地如繼續供農業使用不滿 5 年者，應追繳應納賦稅。」增訂但書規定，以符合農業發展條例第 31 條（原第 23 條）：「家庭農場之農業用地，其由能自耕之繼承人一人繼承或承受，而繼續經營農業生產者，免徵遺產稅或贈與稅，並自繼承或承受之年起，免徵田賦 10 年。但如繼續經營不滿 5 年者，應追繳應納賦稅；其需以現金補償其他繼承人者，由農業主管機關協助辦理 15 年貸款。」規定。

（三）農地買賣管地不管人政策（2000 年）

2000 年 1 月 26 日，修正公布農業發展條例、遺產及贈與稅法，以配合「放寬農地農有，落實農地農用」政策。依 2000 年 1 月 26 日修正公布之遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款規定：「左列各款不計入贈與總額：…五、作農業使用之農業用地及其地上農作物，贈與民法第 1138 條所定繼承人者，不計入其土地及地上農作物價值之全數。受贈人自受贈之日起 5 年內，未將該土地繼續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者，應追繳應納賦稅。但如因該受贈人死亡、該受贈土地被徵收或依法變更為非農業用地者，不在此限。」對於農地贈與後違規，給予一次改善機會。

（四）修改贈與稅免稅額度及課稅級距改單一稅率（2009 年以後）

近年來各國紛紛進行租稅改革，我國遺產及贈與稅法在歷經十餘年之適用後，已經無法適用於現今社會環境需求，乃於 2009 年 1 月 23 日，將贈與稅免稅額由

100 萬調升為 220 萬；課稅級距由原先最高稅率 50%修正為單一稅率 10%。財政部認為此作法將有助於降低納稅義務人規避稅負的誘因，且能使資產作最適配置、有利資本累積、提升資本運用效率及納稅依從度，以落實租稅公平。

(五) 都市計畫農地變更非農用得免徵贈與稅 (2010 年)

2010 年 12 月 8 日，增訂公布農業發展條例第 38-1 條規定：「農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第 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。」，只要是因為政府機關之原因，無法依變更後之分區作適當使用者，均得適用遺產及贈與法第 20 條第 6 項規定不計入贈與總額。

第二節 農地稅制優惠論述分析

農地稅制散見於各法律內，實際運作之優先順序為何？本節分為農地稅制相關法規及農地稅制適用關係分述如下：

壹、農地稅制相關法規

目前我國農地租稅法規，散見於憲法、大法官解釋令、土地法、平均地權條例、農業發展條例、土地稅法、遺產及贈與稅法、農業用地作農業使用認定及核發證明辦法中，各農地稅制規定內涵。本研究整理如下：

一、憲法

憲法是中華民國的根本法，擁有最高位階的法律權力。憲法規定，國家應制定保護及發展農業及人民之基本國策，方使國內糧食供應無虞，以維國家安全及社會安寧。予以制度「土地稅法」、「農業發展條例」等法律，落實減免賦稅，照顧弱勢農民。

二、大法官解釋

司法院大法官，是我國依照憲法於最高司法機關——司法院中所設置，具有「解釋憲法」、「統一解釋法律及命令」之職務、審理「政黨違憲解散案」及「總統、副總統彈劾案」權限之常設「機關」。同時，在一般口語的用法中，司法院大法官亦有可能是指該機關的「成員」。依憲法第 78 條、憲法增修條文第 5 條規定，司法院大法官負責解釋憲法、統一解釋法律及命令。

三、土地法

土地法之立法目的主要在實現土地政策，解決土地問題。我國土地法之內容包括地權、地籍、地用、地稅、徵收等。地盡其利，地利共享，是土地法追求之目標。也是為推行平均地權之基本國策制定施行。

四、平均地權條例

政府遷台以後，為貫徹平均地權政策，也為我國土地政策最高指導原則（內政部，1983，1）。而「平均地權條例」之內容包括規定地價、照價徵稅、照價收買、漲價歸公、土地使用。不過其內容比較重要的是在規範土地重劃、土地徵收、都市土地及非都市土地之使用管制，因此，從該條例，又衍生出「農地重劃條例」、「土地徵收條例」、「都市計畫法」、「區域計畫法」、「農業發展條例」、「都市更新條例」、「土地稅法」等法律。

五、農業發展條例

為加速農業現代化，防止農地細分，影響農業發展，「農業發展條例」以法律保障支持農業，並強化農業機關在農地變更用途之決策地位。農業發展條例之施行對農地利用與管理、農業生產、運銷、價格與貿易、農民福利、農業研究與推廣等，有莫大貢獻。農地為農業之本，農地政策屬農業政策之基礎，亦為土地政策之一環，而台灣的土地政策向來以「地盡其利、地利共享」為依歸（顏愛靜等合著，2004，143）。

六、土地稅法

早年我國土地稅課稅之法律，散見於土地法、平均地權條例、農業發展條例，田賦徵收實物條例及契稅條例等十幾種法規中，對於稅捐稽徵機關及納稅義務人均有不便，為求改進，「土地稅法」將上開各法規中有關土地稅之規定，概予納入。目前土地稅法規定課徵之稅目計有地價稅、田賦及土地增值稅 3 種。

七、遺產及贈與稅法

我國「遺產及贈與稅法」制定對於財產開課徵賦稅，期以達成社會均富之公平理想。遺產及贈與稅為所得稅之補充稅，其課稅標的包括動產及不動產，由於不動產無公開之交易市場，故其價值之計算，係以被繼承人死亡時或贈與人贈與時土地之公告現值或房屋評定標準價格為準。

八、土地稅減免規則

土地稅減免規則依土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條規定訂定，有公有土地免徵情形、私有土地免徵情形、無償供公共使用之私有土地之減徵及其他法規之減免規定，以便稅捐稽徵機關有明確準則，得否享有減免賦稅權益。

九、農業用地作農業使用認定及核發證明辦法

為貫徹農地農用方能享有減免賦稅優惠權益，依農業發展條例第 39 條第 2 項規定授權訂定農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，做為審查農業用地之使用狀況，以核發農業用地作農業使用證明書，所以與民眾權益息息相關，惟農業用地之使用態樣隨農業發展愈趨多元，經過多次修法後，期望能因應實務需要、簡化行政程序及保障民眾權益下，使農地農用之政策順利實施。

貳、農地稅制適用關係

關於農地稅制規定，有憲法、大法官解釋令、土地法、平均地權條例、農業發展條例、土地稅法、遺產及贈與稅法、土地稅減免規則、農業用地作農業使用認定及核發證明辦法等 9 種法令，其適用關係牽涉「法律優越原則」、「特別法優於普通法原則」及「新法優於舊法原則」，將陳敏（2007：98-100）及本研究整理介紹說明如下：

一、法律優越原則（如圖 4-1）

法律優越原則，亦可稱為「法律優位原則」，係消極的依法行政原則，即行政行為或其他一切行政活動，都不可與法律相牴觸。此一原則為法位階的問題，有如一「規範金字塔」。在最高位置者為憲法（國民大會通過）及大法官解釋令，其次為法律（立法院三讀通過，包括法、律、條例、通則等）或條約，再次為命令（行政機關依授權或職權所公布，包括規程、規則、細則、辦法、綱要、標準或準則等），故農地稅制規定中，只有土地稅減免規則及農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，屬於法規命令。其餘為最高法位階或次之法律位階。

在上位法位階規範決定下位法位階規範之制度及產生條件下，如土地稅減免規則依土地稅法及平均地權條例制定、農業用地作農業使用認定及核發證明辦法依農業發展條例制定。當不同個別的具體的行政行為，上位法位階規範較無法具體描述底層個別事件，且較低法位階規範通常較為具體詳細。故上位法位階之法規授權訂定命令，應優先適用處理具體個別事件，故土地稅減免規則、農業用地作農業使用認定及核發證明辦法優先處理減免賦稅之個別事件。

二、新法優於舊法原則

依中央法規標準法第 1 條規定，除憲法規定外，依中央法規標準法之規定，故中央法規標準法優於其他法律。「新法優於舊法原則」之法源，中央法規標準法第 17 條規定，法規對某一事項規定適用或準用其他法規之規定者，其他法規修正後，適用或準用修正後之法規。及中央法規標準法第 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。但舊法規有利於當事人而新法規未廢除或禁止所聲請之事項者，適用舊法規。故此原則仍應遵守從新從優原則，且在同位階法源間之規範衝突時，所決定優先適用準則。

三、特別法優於普通法原則

依中央法規標準法第 16 條規定，法規對其他法規所規定之同一事項而為特別之規定者，應優先適用之。其他法規修正後，仍應優先適用。此為「特別法優於普通法原則」之法源，故同位階法源間之規範衝突時，在對特定範圍之法令規定優先採用，普遍範圍之法令規定，在特別法無規定下，再予以適用。

平均地權條例係於 1954 年 8 月 26 日公布施行、農業發展條例於 1973 年 9 月 3 日公布施行、土地稅法於 1977 年 7 月 14 日公布施行、遺產及贈與稅法於 1973 年 2 月 6 日公布施行，「特別法優於普通法原則」與「新法優於舊法原則」有無產生競合關係。例如，當農業發展條例與土地稅法對同一事項規定不一致時，究應適用「特別法優於普通法」原則或適用「新法優於舊法」原則？此時須視特別法與普通法規定之內容而定。依中央法規標準法第 16 條後段規定，其他法規修正後，仍應優先適用，即應適用「特別法優於普通法」原則。

在農業發展之基本法，為「農業發展條例」規範，所以土地屬性為農業用地時，應優先採用農業發展條例，因為屬於農業之特別法。在免稅優惠機制現行有「土地稅法」、「遺產及贈與稅法」規範，都是執行「平均地權條例」中有關土地稅之稽徵，所以「土地稅法」、「遺產及贈與稅法」為課徵土地稅最直接且最完整之法律。

當遭遇農業用地時，依農業發展條例第 37 條及第 38 條規定，農業用地必須作農業使用始有減免賦稅之優惠，故農業用地作農業使用認定及核發證明辦法佔有非常重要地位，因為稅捐稽徵機關遇到農業用地，都請民眾向各鄉（鎮、市、區）公所申請農業用地作農業使用證明書，以判斷是否准許減免賦稅優惠。

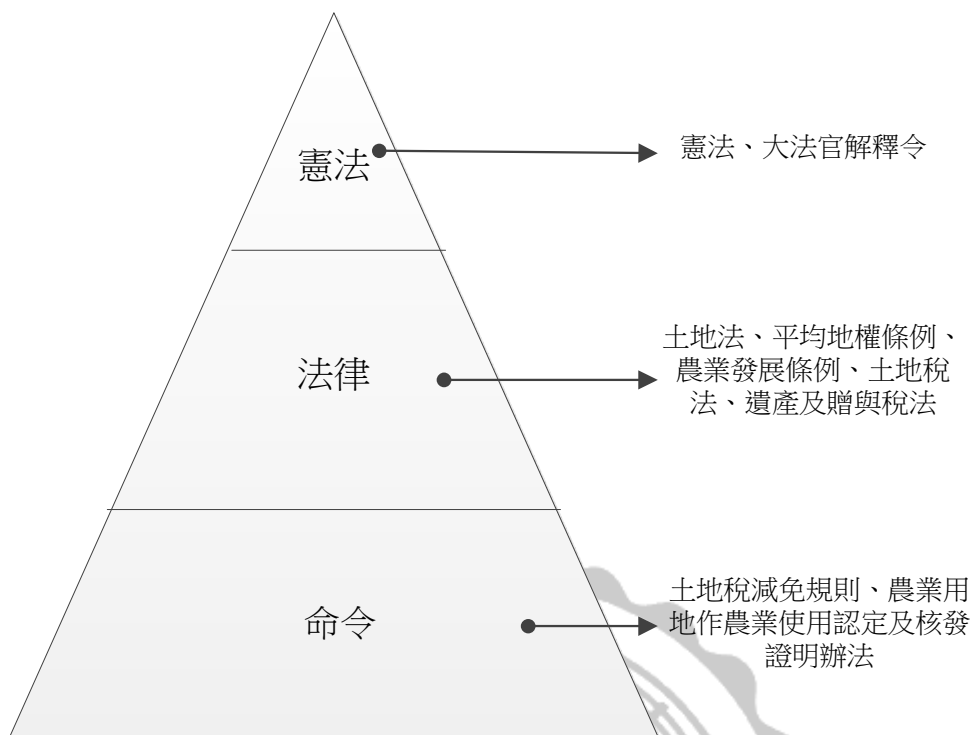


圖 4-1 農地稅制之法律優越原則層級

資料來源：行政法總論（98），陳敏，2007，臺北市：新學林出版股份有限公司。及本研究整理。

第三節 農地免稅優惠機制之設計與運作

土地買賣移轉時，須繳納土地增值稅；贈與移轉時，除須繳納土地增值稅外，還須繳納贈與稅；死亡時，必須由繼承人繳納遺產稅。農業用地免稅優惠，最主要為土地移轉時，管控是否符合農地農用原則，再給予不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅之優惠政策。而不課徵土地增值稅為暫時不課稅，免徵遺產稅及贈與稅為實質免稅，因我國採分離課稅制度，當遇到農業用地減免賦稅之審核時，端視農業發展條例、農業發展條例施行細則及農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，審查及核發農業用地作農業使用證明書，其設計與運作如下（如圖 4-2）：

壹、農業用地範圍

在申請農業用地作農業使用證明書時，首先必須先認定農業用地範圍，通常農業用地僅一種，但在都市計畫土地內，當農業用地經依法律變更為非農業用地，保留都市計畫主管機關認定視為農業用地之規定，所以農業用地範圍區分為農業用地及視為農業用地 2 種說明如下：

一、農業用地：農業用地係指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內，依法供農業使用之土地。農業用地區分為耕地及耕地以外之農業用地說明如下（圖 4-3）：

（一）耕地之農業用地：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。

（二）耕地以外之農業用地：

1.非農牧使用之農地：區域計畫法劃定各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土地，或各使用分區內暫未依法編定用地別之土地。

2.耕地以外農牧用地：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以外之分區內所編定之農牧用地。

3.都市計畫內之農地：都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。

4.國家公園內土地：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 項之土地。

二、視為農業用地：農業用地經依法律變更為非農業用地，經依都市計畫主管機關認定符合下列各項情形之一，仍視為農業用地：

(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農劃或區段徵收，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。

貳、申請人資格

在開放農地自由買賣後，自然人都可以購置農地，但在農業發展條例第 33 條規定，私法人不得承受耕地。但符合農業發展條例第 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。故農業用地作農業使用證明書之申請人資格僅限於以下資格：

一、自然人：土地所有權人、承受人、代理人或其他權利關係人（包括華僑）。

二、法人：公法人（國家、地方自治團體、農田水利會）、農民團體、農業企業機構、農業試驗研究機構。

參、農業使用

農地農用審認下，所認定為會勘時農業用地屬於合法農業使用，應該清楚界定何謂農業使用，依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規定加以釐清。首先農業使用定義為農業發展條例第 3 條第 10 款規定，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。

一般農業用地不得存在任何構造物，但依法從事農業使用，必須有農業與經營不可分離之設施或農舍存在，所以農業使用區分為一般農業使用、農業與經營不可分離設施及農舍等 3 種，都屬於合法農業使用，其所需備齊資料佐證，依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 4 條規定說明如下：

一、一般農業使用：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。免附證明文件資料。

二、農業與經營不可分離設施：農業土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、農舍：農業土地上興建有農舍，並檢附農舍之建築執照。

肆、主管機關之審查

一、審查業務分工

直轄市或縣（市）政府或實際上受委託之鄉（鎮、市、區）公所為辦理農業用地作農業使用之認定作業，得組成審查小組，其成員由農業、地政、建設（工務）、環境保護等有關機關（單位）派員組成之；依其業務性質分工如下：

（一）農業：業務聯繫與執行及現場是否作農業用途之認定工作。

（二）地政：非都市土地使用分區、用地編定類別及土地登記文件謄本之審查及協助第 10 條第 3 項之認定工作。

（三）都市計畫或國家公園：是否符合都市土地分區使用管制規定或國家公園土地分區使用管制規定之認定工作。

（四）建設（工務）：農舍、建物是否為合法使用之認定。

（五）環境保護：農業用地是否遭受污染不適作農業使用之認定。

前面第（二）項至（五）項有關機關(單位)得就其審認部分提供書面審查意見，有現場認定之必要者，應配合農業機關(單位)實地勘查辦理審查工作。

二、實地會勘

直轄市或縣（市）政府或實際上受委託之鄉（鎮、市、區）公所受理申請案件後，應實地勘查，並以一次為限，並就勘查結果填具勘查紀錄表。區公所辦理實地勘查時，應通知申請人到場指界及說明，如界址無法確定，應告知申請人向地政機關申請鑑界。申請人非土地所有權人時，應通知土地所有權人到場。申請案件不符合規定，其情形可補正者，應通知申請人限期補正；不能補正、屆期仍未補正或經補正仍未符合規定者，受理機關應敘明理由駁回之。

伍、核發農業用地作農業使用證明書

申請案件經審查符合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。直轄市或縣（市）政府或實際上受委託之鄉（鎮、市、區）公所應核發農業用地作農業使用證明書。農業用地作農業使用證明書之有效期限為六個月；逾期失其效力。所稱有效期限為六個月，係指課予申請證明書者需於六個月內完成減免賦稅之申請及土地移轉登記等手續，並非指農業用地作農業使用證明書之證據力持續六個月。至其於申辦移轉登記時，遇有不可歸責於申請人之事由，因未能於農業用地作農業使用證明書有效期間內辦理登記完畢者，得由申請人出具證明予以扣除，倘未超過有效期間六個月，登記機關則得予受理。



圖 4-2 農業用地作農業使用證明書之作業流程

資料來源：本研究整理。

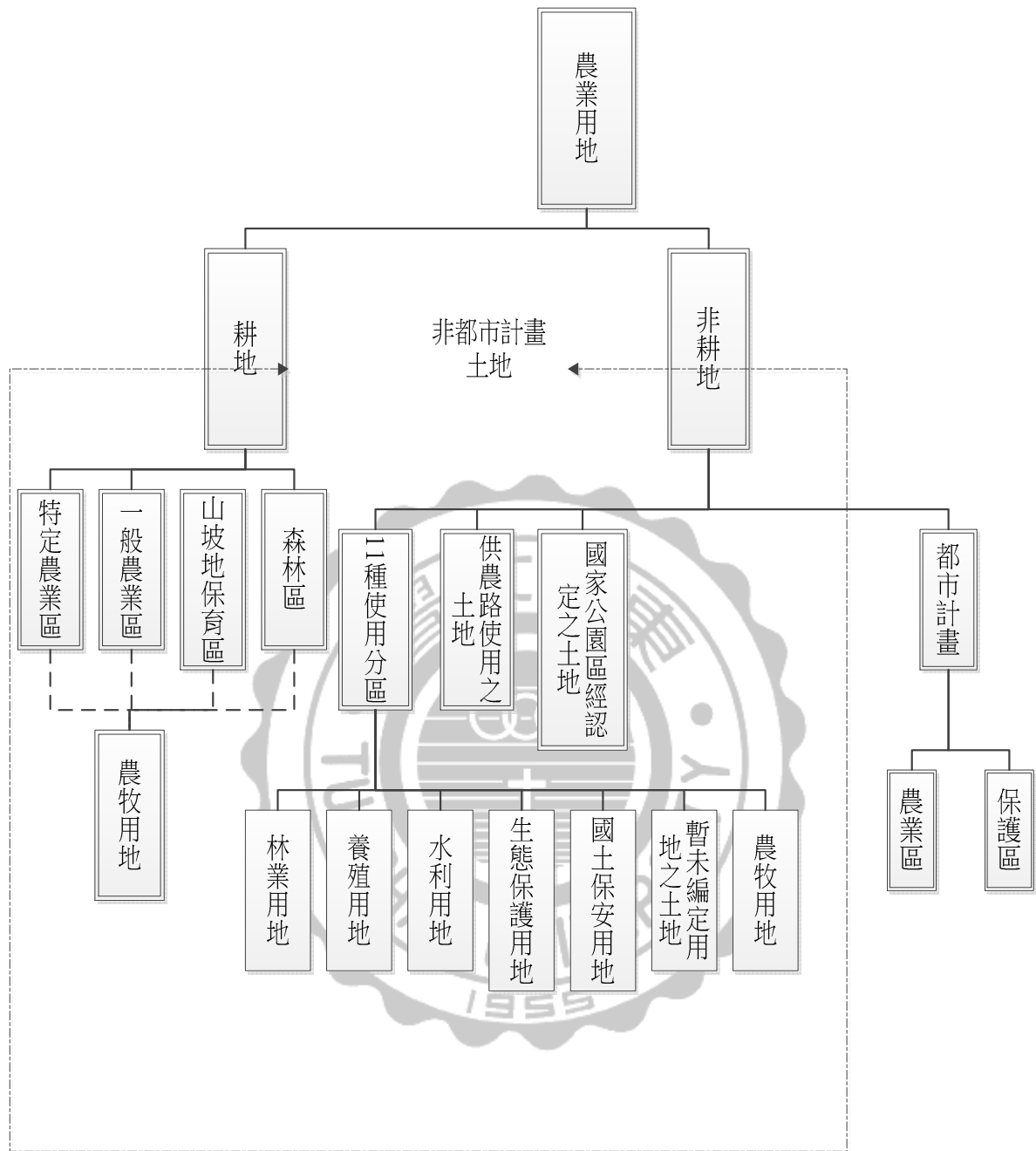


圖 4-3 農業用地範圍¹¹

資料來源：2014 年度農地政策及管理法規講習（296），農田水利會聯合會，2014，行政院農業委員會 2014 年度農地利用及管理業務人員之培育與訓練計畫，臺中市。

¹¹ 依區域計畫法施行細則等規定，劃分 11 種使用分區：即特定農業區、一般農業區、工業區、鄉村區、森林區、山坡地保育區、風景區、國家公園區、河川區、海域區、其他使用區或特定專用區。

是以，憲法為我國法律最高位階，制定基本國策，其中保護從事農業人民，及確保國家糧食無缺，制定農業用地免稅優惠機制，必須移轉農業用地確為農業使用，才能享有減免賦稅。因農業發展條例屬於農業基本法，關於農業用地申請免稅，都已明確制定必須取得農業用地作農業使用證明書，再向稅捐稽徵機關申請免費，故本研究探討 2010 年 12 月 8 日增訂農業發展條例第 38-1 條規定，及 2013 年 7 月 23 日修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法後，對於農業用地免稅優惠機制產生何種影響，有無租稅不公平。現行農業政策為管地不管人，僅管制農業用地作農業使用，並未審核從事農業人民為何？而政府一再加碼老農年金，真的能照顧到從事農業人民嗎？透過農業用地作農業使用證明書真能查緝假農民嗎？這些都是政府制定政策或措施，所造成的問題，必須徹底檢討改進，才能有效落實憲法照顧農民之政策。



第五章 臺灣農地免稅優惠機制之檢視與展望

臺灣農地免稅優惠機制之設計，最重要在「農業用地作農業使用證明書」審查及核發階段，故本研究針對 2010 年 12 月 8 日增訂農業發展條例第 38-1 條規定，及 2013 年 7 月 23 日行政院農業委員會修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法後，影響實際運作問題，訪問專家學者加以檢視農地免稅機制，提供未來設計制度之展望。

第一節 農地免稅機制之檢視

政府在照顧農民生計中，最主要為農業用地免稅機制之建立，農業發展基本法為「農業發展條例」。農業發展條例規定，申請不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅者，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。而農業發展條例第 39 條第 2 項規定，授權行政院農業委員會訂定農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，做為農業用地作農業使用之認定標準、核發程序及其他應遵行事項。本節針對 2010 年 12 月 8 日增訂農業發展條例第 38-1 條規定，及 2013 年 7 月 23 日行政院農業委員會修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，分為農地免稅機制之問題及檢視等 2 方面探討：

壹、農地免稅機制之問題

農業用地買賣、贈與及繼承等行為，必須課徵土地增值稅、遺產稅或贈與稅，都必須申請農業用地作農業使用證明書，但農地使用多元化下，產生審認上不同問題。現在政府講求簡政便民，常將農業用地作農業使用證明書，做為加入農保資格審查證明文件之一，有無違法使用。本研究所檢視問題如下（如圖 5-1）：

一、農業用地整筆土地供公共設施使用

農業用地應做農業使用，但因政府機關施作公共設施，有未辦理土地徵收程序，為了避免影響土地所有權人移轉免稅權益，此類情形，在土地稅減免規則第 8 條規定，私有土地無償供給政府機關，在使用期間以內，地價稅或田賦全免；及同規則第 9 條規定，無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。故應回歸稅捐稽徵機關受理審查減免賦稅，無須取得農業用地作農業使用證明書，此類情形，非本研究範圍。

二、農業用地整筆作農業使用

此類情形，僅須審認是否符合一般農業使用之規定，也就是現地有無實際從事農作、森林、養殖、畜牧、保育使用者；或其依規定辦理休耕、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。據以審查及核發農業用地作農業使用證明書，此類情形，較為單純，本研究不探討。

三、農業用地部分作農業使用

在 2013 年 7 月 23 日，行政院農業委員會修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法後，主要對於私人農業用地無償提供政府施設之道路或其他公共設施，以及行政院農業委員會水土保持局過去在農業用地上施作及推動農村再生之相關公共設施等，土地所有權人皆無法取得農業用地作農業使用證明書，致影響減免賦稅優惠權益，納入「占用部分農業用地」及「不影響農業使用」時，得整筆核發農業用地作農業使用證明書，產生農地免稅優惠機制問題如下：

- (一) 農業用地存在私人無償提供政府施設供公眾使用之道路或屬依法應徵收而未徵收性質之其他公共設施時，整筆農地納入免稅，審查過程有無依據大法官解釋令 400 號之原則辦理。此乃檢視問題之一。
- (二) 農業用地上存在由中央主管機關興建或補助供農村社區使用之農村再生相關公共設施，且符合位於已核定農村再生計畫範圍內，及該筆農業用地為私人無償提供且具公眾使用之公共設施，經中央主管機關出具證明文件佐證，方

可納入整筆農地納入免稅。審查過程中，設施有無通過農業用地作農業設施容許使用同意書之必要性。此乃檢視問題之二。

四、視為農業用地

當農業用地變更非農業用地時，應無農業發展條例之適用，但都市計畫區內，因細部計畫未完成或未依變更計畫用途使用、已發布細部計畫地區實施市地重劃或區段徵收前，無法依計畫正常使用下，而影響土地所有權人移轉權益，例外在農業發展條例第 38-1 條規定，農業用地變更為非農業用地，不論何時變更，經都市計畫主管機關認定之，得視為農業用地，不課徵土地增值稅或免徵遺產及贈與稅，此類情形，產生農地免稅優惠機制問題，有無違租稅公平原則及刪除此條規定之必要。此乃檢視問題之三。

五、農業用地作農業使用證明書之用途

農業用地作農業使用證明書主要認定為實地勘查時，認定該農業用地為農業使用，所以僅審認農業用地之「物」，且農地開放自由買賣，任何自然人都可以承受，農業用地作農業使用證明書審查過程中，並無對承受土地之「人」作任何審認。在政府加強查緝「假農民」加入農民健康保險，行政院農業委員會訂定「從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法」¹²中，將農業用地作農業使用證明書列為佐證文件之一，有違「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」之用途，如何改進現行制度，以符法制？此乃檢視問題之四。

貳、農地免稅機制之檢視

我國分離課稅機制下，使審查農地免稅必須取得農業用地作農業使用證明書，以佐證符合減免賦稅資格。在檢視我國農地免稅機制，必須從農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，在各機關之制定、督導及執行過程中，所產生法制面的問題。本研究透過行政院農業委員會農糧署、臺中市政府農業局、臺中市政府都市發展局及臺中市沙鹿區公所等專家學者，進行深度訪談過程中，試圖找到目前農地免稅機制缺失及政策建議，

¹² 2013 年 11 月 7 日行政院農業委員會農輔字 1020023632 號令、內政部台內團字第 1020336457 號令會銜修正發布全文 13 條；並自發布日施行。

其檢視議題如下：

議題一：私有農地存有部分公眾使用之設施免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分公眾設施，與整筆私有農地存有公眾設施之間差別。

(一) 私有農地存有部分公眾設施，何謂在不影響農業使用下，得整筆農地核發農業用地作農業使用證明書，其認定標準為何？

受訪者普遍認為，在私有農地存有部分公眾設施，認定標準乃依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，受訪者普遍認為，該款前半段為道路，該款後半段為其他公共設施，認定標準分為如下：

1. 道路：

(1) 部分農業使用、部分公眾設施使用。

(2) 私人無償提供政府施設（含養護）。

(3) 目前提供公眾使用道路。

2. 其他公共設施：

(1) 部分農業使用、部分公眾設施使用。

(2) 依法應徵收（含有償提供）而未徵收（土地徵收條例規定）。

(3) 目前公共設施必須符合公眾性或公益性。

符合上述認定標準者，得整筆農地核發農業用地作農業使用證明書，不用扣除部分道路或其他公共設施面積，屬於整筆農業用地免稅。此款規定所包括道路及其他公共設施等兩類，前提必須為部分農業使用、部分公眾設施使用，才會進入農業用地作農業使用認定及核發證明辦法之適用；在道路部分，因年代久遠因素，造成何機關施作，多數已無從查詢，故僅對私人無償提供政府施設（含養護），而不如其他公共設施，限縮現狀屬於徵收而未徵收狀況。受訪者一致認為公眾使用之認定，才是該款規定，最主要精神，農業主管機關必須求證，何機關維護或管理，才能適用該款農地存在非農業使用之例外規定。

表 5-1 私有農地有部分公眾設施審核農業用地作農業使用證明認定標準訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款前半段規定，為私人無償提供政府設施供公眾使用之道路：部分面積、無償提供、公眾使用、政府設施。後半段規定，依法應徵收而未徵收性質之其他公共設施：部分面積、無論是否為政府設施或養護，僅針對有無依法應徵收而未徵收性質，及屬於目前公眾使用狀態。	
A2	農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定：部分農業用地供公眾使用之道路或其他設施、不影響公眾使用之道路或其他設施、目前狀態為公共設施、依法應徵收而未徵收。最後條件為其他公共設施。	
D1	如 D2 意見	
D2	道路部分：部分農業使用、部分公眾使用；私人無償（無領補償金）提供政府設施（含養護）；供公眾使用道路。其他公共設施部分：依法應徵收（含有償提供）而未徵收（土地徵收條例規定）；部分農業使用、部分公眾使用；公共設施必須符合公眾性或公益性（不論之前施設，而論現在使用狀況）。	
E1	如 E2 意見	如 E2 意見
E2	關於認定標準，認為公眾使用之定義，最為重要，農業用地作農業使用證明之審查，以實地勘查為公眾使用狀態，而不探究以前時、空之使用狀態。	從現行法令面上，公眾使用之設施存在部分農業用地，已算農業使用狀態之一。

資料來源：本研究整理。

(二) 如整筆農地存有公眾設施，得否核發農業用地作農業使用證明書？

受訪者普遍認為，整筆農地存有公眾設施，並無與農業經營不可分離之審認條件，故不符農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，不得核發農業用地作農業使用證明書，請土地所有權人洽詢公眾設施管理、

維護機關意見後，逕向稅捐稽徵機關申請減免賦稅，已與農業主管機關無涉，其得否免稅必須端視土地稅法及土地稅減免規則之規定。

表 5-2 整筆農地存有公眾設施得否核發農業用地作農業使用證明書訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	如 A2 意見	農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條各款規定之衡平性問題，前 2 款為墓、廟都為小面積占用大面積農業使用，故後面各款應遵守此原則。
A2	整筆農地存有公眾設施，不符農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，不得核發農業用地作農業使用證明書。	
D1	如 D2 意見	
D2	不符農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，不得核發農業用地作農業使用證明書。	應先徵詢公眾設施管理、維護機關意見後，請土地所有權人逕向稅捐稽徵機關申請減免賦稅。
E1	如 E2 意見	如 E2 意見
E2	不符農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，不得核發農業用地作農業使用證明書。	應請土地所有權人逕向稅捐稽徵機關申請減免賦稅，免取得農業用地作農業使用證明書。

資料來源：本研究整理。

二、所有公眾使用之設施，有無占用農業用地多少時間，才能享有減免賦稅權益。

(一) 目前公眾使用之設施包括那些？

在公眾使用之設施，占用部分農業用地，應遵照農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，其規範設施為要件式條件而非列舉式設施，包含種類相當廣泛，如台電高壓電塔、自來水水塔、國軍設施等公、私法人設置的公共設施。在公眾使用之設施，占用整筆農業用地，應回歸土地稅法及土地稅減免規則之規定。

表 5-3 目前公眾設施包括那些訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	公眾使用之設施包括道路、國軍、台電等機關設置公眾使用之設施。	
A2	農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，為要件式條件非列舉式規範那些設施，包含種類非常廣泛，如台電高壓電塔、自來水水塔、國軍設施等，所以有公、私法人設置的公共設施。	
D1	如 D2 意見	
D2	公眾使用之設施包括道路（如既成道路、農路等）及其他公共設施（如公園、綠地及社區活動中心等）等，必須符合農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定之認定標準。	
E1	如 E2 意見	
E2	依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，認定公眾使用之設施。	

資料來源：本研究整理。

（二）公眾使用之設施認定機關為何？

農業主管機關之受訪者普遍認為，農業主管機關僅審認農業使用，其餘部分就各主管機關，負責審認設施之公眾使用性。實務上，請土地所有權人或申請人，先行提供何機關施設或管理維護，再由受理農業用地作農業使用證明申請書之單位，另函徵詢各施設或管理維護機關意見，以釐清該設施是否符合公眾使用。查證設施為公眾使用狀態中，在道路部分，因年代久遠因素，常常無法探究何機關施設，常常僅查證現在道路維護或管理機關，而其他公共設施，就是必須符合現在為依法應徵收而未徵收狀態。道路及其他公共設施，有最主要共通性，目前使用狀態為公眾使用，對此，農業主管機關必須初步判斷，是否屬於公眾使用，才能判斷有農業用地作農業使用認定及核發證明辦法之適用。

表 5-4 公眾設施認定機關訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	目前管理維護單位認定公眾使用性。	
A2	農業主管機關僅審認農業使用，其他就各主管機關，負責審認設施之公眾使用性。	
D1	如 D2 意見	
D2	在認定公眾設施之機關，一般農業主管機關，無法直接從現地知悉，何單位施設或管理維護機關，必須請土地所有權人或申請人，先行提供何機關施設或管理維護，再由受理農業用地作農業使用證明申請書之單位，另函徵詢各施設或管理維護機關意見，以釐清該設施是否符合公眾使用。	
E1	如 E2 意見	
E2	農業用地作農業使用證明之審查，以實地勘查為行政裁量基準，故所有文件中以會勘紀錄最重要，其現場狀況要拍照，且要仔細描述現地使用狀況。	遇到公眾使用之設施認定問題，不會加會其他單位，因為浪費時間，且本所道路維護機關為農業及建設課，與農業用地作農業使用證明業務同屬單位，因人員異動頻頻，加會無法達目的。

資料來源：本研究整理。

(三) 有無供公眾使用多久時間才能享受減免賦稅優惠之規定？

在公眾使用之設施，占用部分農業用地，應遵照農業用地作農業使用認定及核發證明辦法規定，會請相關主管機關，共同就現場使用狀況，組成聯合審查小組，就各自權責範圍審認，農業主管機關僅是對農業使用，其餘部分，由各主管機關審認。受訪者一致認為，部分農業用地被公眾設施占用，行政裁量基準以實地勘查為之，並無審查設施供公眾使用多久時間，僅審查目前為公眾使用才能享受減免賦稅優惠。在公眾使用之設施，占用整筆農業用地，應回歸土地稅法及土地稅減免規則之規定。

表 5-5 有無供公眾使用多久時間才能享受減免賦稅優惠訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	無使用多久時間，才能享受減免賦稅優惠。依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法為認定基準。	
A2	過去時間做什麼使用不是該款審認重點，而是目前現況為公眾使用，但前提仍應符合部分面積、依法應徵收而未徵收等要件式條件。	
D1	如 D2 意見	
D2	農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，目前狀態是公眾性或公益性，並無提供多久時間才能享受減免賦稅優惠之規定。	
E1	如 E2 意見	
E2	農業用地作農業使用證明之審查，以實地勘查為行政裁量基準，並無審查設施供公眾使用多久時間才能享受減免賦稅優惠。	

資料來源：本研究整理。

三、此項規定與大法官解釋 400 號有何差異？

農業主管機關之訪談者說明，農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，並無考量大法官解釋 400 號問題。在大法官解釋 400 號需符合以下條件：

- (一) 不特定之公眾通行所必要。
- (二) 於公眾通行之初，土地所有權人並無阻止之情事。
- (三) 須經歷之前代久遠而未曾中斷。

行政院農業委員會受訪者說明，大法官解釋 400 號屬於既成道路，為私有土地長期被公眾設施占有，有時間因素考量，而農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款，並不考量占用時間多久，僅審查目前公眾使用，這是最大不同之處。在大法官解釋 400 號亦必須符合公眾使用，這條件與農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定相符。最後大法官解釋 400 號之使用情形，是否已包含農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款內，雖然受訪者意見紛歧，但是可以取得一個共識，之前到現在為公眾使用道路，屬於大法官解釋 400 號，現在為公眾使用道路，屬於

農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款之使用情形，這共識就是既成道路及農業用地作農業使用證明業務審認之差別；一般公眾使用道路之使用及認定，最為複雜，年代久遠常常查詢不出，該道路何機關施作，但是目前是公眾使用之道路，這是大法官解釋 400 號及農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款，共同共識。農業用地作農業使用證明業務，僅以目前使用狀態審認，詳細紀錄實地勘查紀錄表內，而大法官解釋 400 號之前至現在，為公眾使用狀態，在實地勘查時，仍然為公眾使用狀態，故農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，已包括大法官解釋 400 號之情形。

表 5-6 農業用地作農業使用認定及核發證明辦法與大法官解釋 400 號差異訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，並無考量大法官解釋 400 號之問題。大法官解釋 400 號屬於既成道路，照解釋內容，私有土地被公眾設施占有，地主無法正常使用應補償，而補償最直接的就是租稅減免，任何租稅減免不一定要有農業用地作農業使用證明書，此既成道路應回歸稅法申請減免賦稅優惠。	大法官解釋 400 號屬於既成道路，應該不會涉及依法應徵收而未徵收之規定。
A2	農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，並無考量大法官解釋 400 號的問題，而減免賦稅與私有土地公用地役關係之立法目的不同，所以審認條件不同。大法官解釋 400 號需符合以下條件：1.不特定之公眾通行所必要。2.於公眾通行之初，土地所有權人並無阻止之情事。3.須經歷之前代久遠而未曾中斷。大法官解釋 400 號之公眾性認定，僅僅在符合公共地役關係下，申請減免賦稅應逕洽稅捐稽徵單位辦理。	大法官解釋 400 號，為屬於依法應徵收而未徵收之情形，看似符合該款後段規定，但在時間長短因素方面，減免賦稅僅審認目標現況，這與大法官解釋 400 號最大不同之處。在年代久遠，無法查知由何者施設，可能造成後續養護道路，由政府機關負責，導致維護管理包含在何者施設內，所以農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款後段規定，已包括大法官解釋 400 號之公眾性認定。

表 5-6 (續)

D1	如 D2 意見	
D2	<p>大法官解釋 400 號在本人所知兩種情形：1.政府機關施設道路：由道路主管機關（臺中市政府建設局）出具證明，請土地所有權人逕向稅捐稽徵機關申請免稅。2.由兩側地主讓出來的道路，無法查明施設機關：此種道路為年代久遠（20 年以上），且占用部分農業用地之情形，應先函詢道路主管機關（臺中市政府建設局），及由地主出具切結書，請逕向稅捐稽徵機關申請免稅。</p>	
E1	如 E2 意見	如 E2 意見
E2		<p>大法官解釋 400 號既成道路，亦包含農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定內，得核發農業用地作農業使用證明書。針對道路部分，關於公家施設道路，但是通往保護區及死巷弄道路，就與農業經營無關，雖就行政院農業委員會解釋得核發農業用地作農業使用證明書，但就農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，並不能核發農業用地作農業使用證明書，而法官僅看法條規定，不看行政院農業委員會解釋函，故此類情形就堅持不核發。雖然到訴願委員會，只要仔細描述現場狀態，是否與農業經營相關，訴願委員會則尊重行政機關專業判斷。建議臺中市政府農業局分為山、海、屯分 3 區，共同協商農業經營設施及公眾使用設施之判斷基準，互相交流經驗，久而久之就得到因地制宜判斷基準。</p>

資料來源：本研究整理。

議題二：供公眾使用農村再生設施之農地免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分農村再生相關公共設施，與整筆私有農地存有農村再生相關公共設施之間差別。

(一) 私有農地存有部分供農村社區使用之農村再生相關公共設施，其公共設施審認條件為何？

在審查核定農村再生計畫施作方面，為行政院農業委員會水土保持局，依辦理農村再生相關公共設施作業處理原則，審查公共設施條件如下：

1. 私有土地必須發包前取得土地使用同意書，並有同意使用年限。
2. 土地容許使用狀況，必須非都市土地符合區域計畫法及非都市土地使用管制規則等規定，或都市計畫土地符合都市計畫法及其施行細則規定。
3. 公共設施以不補助新建建築物為原則，如屬改善閒置空間或經營績效不善之設施者，應檢附符合使用目的之使用執照及建築結構安全鑑定相關文件。

依非都市土地使用管制規則規定，農牧用地容許使用狀態，為農作、農舍、農業設施等，這些都是農業主管法令規定，非農作就回歸農業設施容許使用管制，但是依辦理農村再生相關公共設施作業處理原則，核准施作農村再生設施為公眾使用，最後利用狀態與非都市土地使用管制規則不一致，該農村再生設施是屬於何種設施，政府並未說明清楚，僅僅要求結構安全鑑定相關文件，防止施作完成後，產生安全問題，農村再生設施可謂已跳脫建築法及農業設施容許使用之法令範圍。

在私有農地存有部分農村再生相關公共設施，移轉辦理減免賦稅方面，乃依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款規定，以核定農村再生計畫範圍內，在部分農業使用及不影響公眾使用下，得整筆核發農業用地作農業使用證明書，申請減免賦稅。

表 5-7 私有農地有部分供農村再生相關公共設施之審認條件訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	如 A2 意見	
A2	農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款規定，以核定農村再生計畫範圍內，納入部分面積農業使用及不影響公眾使用之條件下，得整筆核發農業用地作農業使用證明書。	
C	農業用地作農業使用證明業務，在審認現地有農業使用，其餘都由各主管機關審認。行政院農業委員會水土保持局審查核定施作，其公共設施審認條件，乃依辦理農村再生相關公共設施作業處理原則：1. 私有土地必須發包前取得土地使用同意書，並有同意使用年限。2. 土地容許使用狀況，必須非都市土地符合區域計畫法及非都市土地使用管制規則等規定，或都市計畫土地符合都市計畫法及其施行細則規定。3. 公共設施以不補助新建建築物為原則，如屬改善閒置空間或經營績效不善之設施者，應檢附符合使用目的之使用執照及建築結構安全鑑定相關文件。	
D1	如 D2 意見	
D2	應請教臺中市政府農會輔導休閒農業科，在修法後臺中市政府農業局尚未遇到農村再生相關公共設施蓋在農地上案件。	
E1	如 E2 意見	
E2		農村再生是政策問題，就像休閒農業輔導管理辦法一樣，非農業設施，就像休閒瞭望台、樹屋等設施，歸類何種設施及安全有無問題，出人命後誰要負責。建議政府重視農村再生設施，應該歸類何種設施管制。

資料來源：本研究整理。

(二) 由何機關證明屬於農村再生相關公共設施？

受訪者一致認為，乃依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款第(3)目規定，由中央主管機關（行政院農業委員會水土保持局）出具證明文件，佐證屬於農村再生相關公共設施。

表 5-8 由何機關證明農村再生相關公共設施訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	如 A2 意見	
A2	依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款第(3)目規定，由中央主管機關（行政院農業委員會水土保持局）出具證明文件。	
C	依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款第(3)目規定，由中央主管機關（行政院農業委員會水土保持局）出具證明文件。	
D1	如 D2 意見	
D2	依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款第(3)目規定，由中央主管機關（行政院農業委員會水土保持局）出具證明文件。	
E1	如 E2 意見	
E2	依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款第(3)目規定，由中央主管機關（行政院農業委員會水土保持局）出具證明文件。	

資料來源：本研究整理。

(三) 如整筆農地供農村再生相關公共設施使用，得否核發農業用地作農業使用證明書？

受訪者一致認為，整筆農地存有農村再生設施，不符農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款規定，不得核發農業用地作農業使用證明書，請土地所有權人洽詢中央主管機關（行政院農業委員會水土保持局）意

見後，逕向稅捐稽徵機關申請減免賦稅，已與農業主管機關無涉，其得否免稅必須端視土地稅法及土地稅減免規則之規定。

表 5-9 整筆農地供農村再生相關設施得否核發農業用地作農業使用證明書訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	如 A2 意見	
A2	整筆農地存有農村再生設施，不符農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款規定，不得核發農業用地作農業使用證明書。	
D1	如 D2 意見	
D2	不符合農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條規定，無法核發農業用地作農業使用證明書，應先徵詢農村再生主管機關（行政院農業委員會水土保持局）後，請土地所有權人逕向稅捐稽徵機關申請減免賦稅。	
E1	如 E2 意見	
E2	整筆農地存有農村再生設施，不符農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款規定，無法核發農業用地作農業使用證明書。	

資料來源：本研究整理。

二、農村再生相關公共設施，如構造物涉及建築法，有無須一併審查是否屬於合法建物？

農村再生主管機關意見，依農村再生相關公共設施作業處理原則第 15 點規定，已核定農村再生計畫範圍內且為私人無償提供公眾使用者，依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條規定，取得行政院農業委員會水土保持局出具之證明文件後，再向鄉（鎮、市、區）公所申請農業用地作農業使用證明書。這意見與農業用地作農業使用證明主管機關一致，遭遇農村再生相關公共設施，不必探究其合法性，由行政院農業委員會水土保持局負責。農村再生相關公共設施，屬於政府出資施作，是無庸致疑的，故列入農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條規定內，但是必須符合部分農業用地，有農業使用情形，才能核發農業用地作農業使用證明書。

表 5-10 農村再生相關設施有無須一併審查屬於合法建物訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	農村再生計畫為公眾使用目的，非與農業經營不可分離設施，不用申請農業用地作農業設施容許使用同意書。在部分農業用地遭農村再生設占用，僅須由行政院農業委員會水土保持局出具文件負責。	
A2	農村再生計畫為行政院農業委員會水土保持局負責，如涉及建築法之設施，統籌由行政院農業委員會水土保持局審查負責，農業主管機關不干涉設置農地上設施之合法性，僅僅要求行政院農業委員會水土保持局出具證明文件。	
C	農村再生相關公共設施作業處理原則第 15 點規定，已核定農村再生計畫範圍內且為私人無償提供公眾使用者，依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條規定，取得行政院農業委員會水土保持局出具之證明文件後，再向鄉（鎮、市、區）公所申請農業用地作農業使用證明書。	
D1	如 D2 意見	
D2	農村再生主管機關（行政院農業委員會水土保持局）有審查機制，而審查農業用地作農業使用證明書過程中，行政院農業委員會水土保持局出具證明文件佐證。	
E1		如 E2 意見
E2		請行政院農業委員會明確制定，農村再生設施是何種設施，才能回歸合法體制面管制，如農業設施無此長腳屋核准項目，無法依法審查，故農地產生各種奇怪設施，仍應請行政院農業委員會明確說明。

資料來源：本研究整理。

議題三：視為農業用地減免賦稅審查機制問題。

一、為何都市計畫內，農業用地變更非農業用地，仍可以減免賦稅，其條件為何？

(一) 何謂視為農業用地？

一般而言，農業用地已變更農業使用下，已無農業發展條例之適用。但經受訪者說明，屬於政府因素，得依農業發展條例第 38-1 條規定，農業用地變更非農業用地，現地為農業使用，且經都市計畫主管機關，符合細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，仍享有減免賦稅優惠。

表 5- 11 何謂視為農業用地訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	如 A2 意見。2010 年 12 月 8 日立法院通過修正農業發展條例，增列農業發展條例第 38-1 條規定，因之前財政部堅持 1983 年 8 月 3 日以後變更為非農業用地者，始有適用，但在立法委員討論下，對於 1983 年 8 月 3 日以前變更為非農業用地，有不公平，特在 2010 年 12 月 8 日拿掉時間上限制。	
A2	在農業發展條例第 38-1 條規定，農業用地變更非農業用地，現地為農業使用，且經都市計畫主管機關，符合細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，仍享有減免賦稅優惠。	
B	都市計畫內農業用地變更非農業用地時，現場為農業使用，且符合農業發展條例第 38-1 條第 1 或 2 款其中之一情形，方為視為農業用地。	
D1	如 D2 意見	
D2	依農業發展條例第 38-1 條第 1 項第 1、2 規定，現場農業使用，且經都市計畫主管機關認定，符合細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，才能視為農業用地。	
E1	如 E2 意見	
E2	依農業發展條例第 38-1 條第 1 項第 1、2 規定，現場農業使用，且經都市計畫主管機關認定，符合細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，才能視為農業用地。	

資料來源：本研究整理。

(二) 為何都市計畫內，農業用地變更非農業用地，仍可依農業發展條例第 38-1 條規定，享受賦稅減免之優惠？

從都市計畫主管機關觀察，此條規定具有存在必要性，受訪者以大法官解釋 406 號，說明政府施行都市計畫範圍內細部計畫，所進行整體開發地區因遲未能辦理整體開發，所產生之各種問題，請都市計畫主管機關積極解決，特頒「都市計畫整體開發處理方案」因應，這問題是政府造成的，非地主自願的，而影響土地正常使用，在土地移轉時，因屬於農業發展條例第 38-1 條第 1 款之情形，且現場仍然為農業使用，政府同意依該條規定享有減免賦稅，此觀點該條規定確實有存在必要性。

依農業發展條例第 38-1 條規定，包括都市計畫主管機關施行細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，且現場農業使用，得以非農業用地身份，享有減免賦稅優惠。其中市地重劃或區段徵收完成前，納入視為農業用地免稅範圍，並非大法官解釋 406 號，所敘述完全由政府因素，造成地主無法依法利用，而影響權益。實行市地重劃或區段徵收，其目的皆為促進地區建設發展，提高土地整體開發利用，是為了達到公私互蒙其利，政府與民眾雙贏之成效，故實行市地重劃或區段徵收，並非完全由政府強制執行，造成地主無法依法利用，將市地重劃或區段徵收未完成前，納入免稅優惠，目前法律規定，僅有農業發展條例第 38-1 條第 2 款有規定，經受訪者說明，此條規定，為立法委員討論下，通過此條規定，在稅法並未有此條規定。

經受訪者普遍認為，此條規定，如全部由政府因素，造成地主無法依法利用，應納入免稅優惠機制內，故農業發展條例第 38-1 條第 1 款情形，有存在必要性。但就大法官解釋 406 號之觀點，並未包括市地重劃或區段徵收未完成前，農業發展條例第 38-1 條第 2 款情形，存在必要性，就法制觀點，尚有存疑。。

表 5-12 已變更非農業用地為何有農業發展條例第 38-1 條享受減免賦稅訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	如 A2 意見。	
A2	農業用地範圍規範在農業發展條例第 3 條第 10 款，其他範圍屬於非農業用地，雖現地仍為農業使用，都不能核發農業用地作農業使用證明書。但在都市計畫主管機關施行細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，得以非農業用地身份，享有減免賦稅優惠。	
B	大法官解釋 406 號，就都市計畫整體開發地區因遲未能辦理整體開發所產生之各種問題，請都市計畫主管機關積極解決，特頒「都市計畫整體開發處理方案」因應，內政部要求在都市計畫通盤檢討提出解決方案，通常不能執行，產生影響地主權益。當土地移轉時，因屬於農業發展條例第 38-1 條第 1 款情形，非地主因素，且現場仍然為農業使用，政府同意依該條規定享有減免賦稅。	
D1	如 D2 意見	
D2	農業用地因政府施行都市計畫，原本務農民眾並無住宅或其他非農業之使用目的，導致損害繼續從事農業權益，這種情形為政府所為而非地主所為，地主屬於非願意。原本規範視為農業用地，是在農業發展條例施行細則 14-1 條規定，經 2010 年立法院增列農業發展條例第 38-1 條規定，提高母法位階。	
E1		如 E2 意見
E2		都市計畫未完成為土地政策問題，只因地主移轉免稅向財政部申請，僅是從事農業因素要求取得農業用地作農業使用證明書，方能享有免稅優惠，但自始至終都與農業無關，建議應該由財政部主政。

資料來源：本研究整理。

二、在農業發展條例第 38-1 條規定中，審認機關、時間及使用狀況為何？

(一) 都市計畫內農業用地變更非農業用地時，應經何機關認定始符合農業發展條例第 38-1 條規定？

受訪者普遍認為，農業發展條例第 38-1 條規定，審認機關及條件如下：

1. 農業主管機關：非農業用地現地為農業使用。
2. 都市計畫主管機關：認定符合施行細部計畫未完成前，及市地重劃或區段徵收未完成前之兩種情形之一。

表 5-13 由何機關認定符合農業發展條例第 38-1 條規定訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	如 A2 意見。	
A2	農業發展條例第 38-1 條規定：1. 農業主管機關：非農業用地現地為農業使用。2. 都市計畫主管機關：認定符合施行細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一。	
B	農業發展條例第 38-1 條規定，現場農業使用為農業主管機關審認，是否符合都市計畫未完成細部計畫前或實施市地重劃、區段徵收前之兩種情形之一，屬於都市計畫主管機關審認。	
D1	如 D2 意見	
D2	依農業發展條例第 38-1 條規定：1. 農業主管機關：受理農業用地作農業使用證明申請書，審認實地勘查時，確實為農業使用。2. 都市計畫主管機關：認定符合細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，才能視為農業用地。	
E1		如 E2 意見
E2		農業發展條例第 38-1 條業務，應由臺中市政府農業局主辦。

資料來源：本研究整理。

(二) 變更有無時間限制？

農業發展條例於 2010 年 12 月 8 日增訂第 38-1 條，將 1983 年 8 月 3 日以後變更為非農業用地者，始有適用農業發展條例施行細則 14-1 條規定，申請減免賦稅之規定取消，特增訂農業發展條例第 38-1 條，無變更都市計畫時間限制。有無農業使用，故農業主管機關僅探究實地勘查為農業使用，其他為都市主管機關自行認定。

表 5-14 農業發展條例第 38-1 條規定有無時間限制訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	變更無時間限制。農業用地作農業使用認定及核發證明辦法主要在實地勘查為農業使用，並不探究以前任何時間點，有無農業使用，故農業主管機關僅探究實地勘查為農業使用，其他為都市主管機關自行認定。	
A2	現行並無時間上限制。因在都市計畫主管機關認定符合施行細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，其餘回歸農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，審認現地農業使用狀況，而行政裁量基準為實地勘查是否農業使用，並不審查過去歷史背景，如以前有無違規使用情形，僅佐證移轉時有無農地農用。	
B	農業發展條例第 38-1 條無時間限制。在整體都市計畫完成前，該地區進行禁建、限建並無規定期限，故影響地主合法使用權益，此觀點農業發展條例第 38-1 條應該存在，以彌補地主權益損失。	
D1	如 D2 意見	
D2	農業發展條例於 2010 年 12 月 8 日增訂第 38-1 條，因之前僅規定於農業發展條例施行細則 14-1 條規定時，財政部歷年函釋均以 1983 年 8 月 3 日以後變更為非農業用地者，始有適用，惟此對 1983 年 8 月 3 日以前即變更為非農業用地之土地所有權人顯有不公。在 2010 年 12 月 8 日增訂農業發展條例第 38-1 條規定，不再有時間上限制，完全由地方政府裁量。	
E1	如 E2 意見	
E2	2010 年增訂農業發展條例第 38-1 條規定，不再有時間上限制。	

資料來源：本研究整理。

(三) 視為農業用地使用狀況為何？

在都市計畫主管機關認定符合施行細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一。其餘必須符合農業使用，應回歸農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，主要以實地勘查為行政裁量基準，並不探究以前任何時間點，有無農業使用。

表 5-15 視為農業用地使用狀況訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	現場農業使用。	
A2	都市計畫主管機關認定符合施行細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，且現地農業使用。	
B	現場農業使用。	
D1	如 D2 意見	
D2	管制視為農業用地之適用，前提為都市計畫主管機關認定符合細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，這些端視都市計畫書內容。而申請農業用地作農業使用證明書，實地勘查現地狀態，必須為農業使用。	
E1	如 E2 意見	
E2	農業發展條例第 38-1 條之問題，為都市計畫未完成屬於土地政策問題，而現場雖然從事農業使用，區公所很難瞭解都市計畫變更由來，故從事農業使用是表面，申請免稅是核心訴求，這應該回歸稅法處理，由財政部主政。	

資料來源：本研究整理。

三、此項規定有無違反租稅公平原則及刪除此項規定之必要？

受訪者意見相當紛歧，行政院農業委員會受訪者以利用角度解釋，當非農業用地為高利用度從事低利用度農業使用，是合法容許使用，只有農業用地為低利用度從事高利用度非農業使用，是農地違規使用，故非農業用地作農業使用，因政府因素無法依法使用，享有減免賦稅優惠，該條存在理應符合租稅公平原則。在都市計畫主管機關受訪者，對於完成細部計畫後，再進行市地重劃、區段徵收未完成前，雖有禁、限建規定，防止

土地炒作，但是實施市地重劃、區段徵收未完成前，並無限制土地移轉，對於持有多少時間加重賦稅之規定，財政部對此有抬高土地價值之疑慮，建議修法管制。經都市計畫主管機關之受訪者，就賦稅公平角度，說明農業發展條例第 38-1 條第 1、2 款如下：

(一) 細部計畫未完成前 (第 1 款)：農業使用精神下，因原農業使用未完成細部計畫前，仍為農業使用，並未變更農地使用現狀。且大法官解釋 406 號，完全由政府因素，造成地主無法依法使用，存在符合大法官解釋 406 號之保護對象。

(二) 細部計畫完成再進行市地重劃、區段徵收前 (第 2 款)：尚有檢討空間，細部計畫已將該區域完整配置，因為進行整體開發行為，將土地提高價值，財政部認為賦稅要公平，細部計畫完成再進行市地重劃、區段徵收前，對於短時間持有再轉手應該加以制止，以免有炒作土地之嫌。

受訪者普遍認為，都市計畫內已變更非農業用地，理應申請減免賦稅，逕向稅捐稽徵機關，因非農業用地已與農業主管機關無涉，且落實賦稅公平及防止炒作土地，必須回歸稅法改進。

表 5-16 農業發展條例第 38-1 條規定有無違反租稅公平原則及刪除必要訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	農業用地變更非農業用地，理應已非農業用地，在享有減免賦稅優惠，應回歸稅法由稅捐稽徵機關處理。	從利用角度解釋，當非農業用地為高利用度從事低利用度農業使用，是合法容許使用，只有農業用地為低利用度從事高利用度非農業使用，是農地違規使用，故非農業用地作農業使用，因政府因素無法依法使用，享有減免賦稅優惠，該條存在理應符合租稅公平原則。農業發展條例第 38-1 條第 2 款規定，細部計畫完成後，市地重劃或區段徵收完成前，有無違反租稅公平原則，請洽詢都市主管機關意見釐清。非農業用地核發農業用地作農業使用證明書，在農業發展條例第 38-1 條第 1 項及農業發展條例施行細則第 14-1 條規定，非農業用地僅適用比照辦理。

表 5-16 (續)

A2	減免賦稅建議應該由財政部主政。	當農業用地變更非農業用地時，以由低利用價值變為高利用價值之土地，認為應該回歸變更後土地利用，雖現地仍為農業使用，不應再享有減免賦稅優惠，認為有違反租稅公平原則，確實有必須檢討空間。關於非農業用地核發農業用地作農業使用證明書，在農業發展條例第 38-1 條第 1 項前段已規定，取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書，但其審查過程，準用農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，尚有法源不足，現行以行政院農業委員會函釋補充說明，補其不足部分。
B		農業發展條例第 38-1 條第 1、2 款說明如下：1.細部計畫未完成前（第 1 款）：存在合理，因原農業使用未完成細部計畫前，仍為農業使用。2.細部計畫完成再進行市地重劃、區段徵收前（第 2 款）：尚有檢討空間，細部計畫已將該區域完整配置，因為進行整體開發行為，將土地提高價值，財政部認為賦稅要公平，細部計畫完成再進行市地重劃、區段徵收前，對於短時間持有再轉手應該加以制止，以免有炒作土地之嫌。
D1	如 D2 意見	如 D2 意見
D2	關於都市計畫未完成前，享有減免賦稅優惠，有無違反租稅公平原則，應請教臺中市政府都市發展局意見。	政府施行都市計畫後，造成原本務農民眾不公平，本人認為此條規定，確實有存在之必須性。但對於非農業用地核發農業用地作農業使用證明書，並無法源依據，因農業發展條例第 37、38 條規定農業用地賦稅，而農業發展條例第 39 條規定農業用地作農業使用證明書之法源，只有 2010 年 12 月 8 日增訂農業發展條例第 38-1 條規定非農業用地賦稅，故非農業用地無法源核發農業用地作農業使用證明書，確有修正農業發展條例之必要性。
E1		如 E2 意見
E2	減免賦稅建議應該由財政部主政。	都市計畫變來變去，只要在未完成前，都能依農業發展條例第 38-1 條規定申請減免賦稅，這是政策問題，對於此條有無違反租稅公平原則，應正視由中央都市主管機關所產生問題，推到各縣市政府，再推到區公所處理之合理及合法性，如果要處理應由縣市政府層級處理，以瞭解都市計畫變更由來。

資料來源：本研究整理。

議題四：農業用地作農業使用證明書之用途列為取締假農民問題。

一、探討農業用地作農業使用證明書之法源、用途及認定基準。

(一) 農業用地作農業使用證明書之法源由來？

受訪者一致認為，農業發展條例第 39 條第 2 項授權規定，制定農業用地作農業使用認定及核發證明辦法。

表 5- 17 農業用地作農業使用證明書之法源訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	如 A2 意見。	
A2	農業用地作農業使用證明書之法源，乃依農業發展條例第 39 條第 2 項授權規定，制定農業用地作農業使用認定及核發證明辦法。	
D1	如 D2 意見	
D2	2000 年以前，憲法原規定從事農業人民為自耕農，當時「管地又管人」之政策，延伸出自耕能力證明書，證明農業用地作農業使用且承受農業用地為自耕農。2000 年以後，取消自耕農職業別，轉變農業用地政策為「管地不管人」，延伸出農業用地作農業使用證明書。在農業發展條例第 39 條第 2 項授權制定農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，做為核發農業用地作農業使用證明書之法源。	
E1	如 E2 意見	
E2	農業發展條例第 39 條第 2 項授權制定農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，做為核發農業用地作農業使用證明書之法源。	

資料來源：本研究整理。

(二) 農業用地作農業使用證明書之用途為何？

受訪者普遍認為，農業用地作農業使用證明書之用途，依農業發展條例第 39 條第 1 項規定，做為減免賦稅使用。另一用途為農業發展條例第 18 條第 2 項規定，做為興建農舍，佐證農業用地作農業使用，但並無明文規定，必須取得農業用地作農業使用證明書。農業用地作農業使用證明書也被法院採納

為合法文件之一，各方單位也廣泛使用，但都無法源依據，現行填寫農業用地作農業使用證明申請書，拘限減免賦稅及興建農舍等兩種使用，試圖避免廣泛做為其他使用。

表 5-18 農業用地作農業使用證明書用途訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	如 A2 意見	
A2	農業用地作農業使用證明書之用途，依農業發展條例第 39 條第 1 項規定，做為減免賦稅使用。另一用途為農業發展條例第 18 條第 2 項規定，做為興建農舍，佐證農業用地作農業使用，但並無明文規定，必須取得農業用地作農業使用證明書。	
D1	如 D2 意見	
D2	農業用地作農業使用證明書僅在農業發展條例第 39 規定，農業用地減免賦稅使用。而農業用地作農業使用證明書有另一用途，為興建農舍佐證現地為超過 90% 以上農業使用，但無法源依據。	現在農業用地作農業使用證明書之用途，都廣泛使用，也被法院採納為合法文件之一，猶如尚方寶劍，現在農業用地作農業使用證明申請書特別拘限減免賦稅及興建農舍使用等兩種用途，試圖避免廣泛做為其他使用。
E1	如 E2 意見	如 E2 意見
E2	農業用地減免賦稅使用及興建農舍使用。	關於興建農舍部分，近期，宜蘭縣限制加入農民健康保險，才能興建農舍，而行政院農業委員會為了抓假農民，也在興建農舍條件，限縮必須參加農會會員之資格，才能興建農舍，但農會會員就不是假農民嗎？據所知加入農民健康保險人數約 100 萬人，而之前李登輝總統號稱 40 萬人農民，在現代從事農業人數約 10~20 萬人，這樣真的能抓到假農民嗎？

資料來源：本研究整理。

(三) 農業用地作農業使用證明書之認定基準為何？

受訪者一致認同，農業用地作農業使用證明書認定基準，為實地勘查該農地有無農業使用，並依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法審查。農業用地使用狀態，為農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 4 條規定農業使用，及同辦法第 6 條規定部分農業使用，做為核發農業用地作農業使用證明書之認定基準。

表 5-19 農業用地作農業使用證明書認定基準訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	如 A2 意見	
A2	實地勘查該農地有無農業使用。	
D1	如 D2 意見	
D2	依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 4 條規定農業使用，及同辦法第 6 條規定部分農業使用，做為核發農業用地作農業使用證明書之認定基準。	
E1	如 E2 意見	
E2	農業用地作農業使用認定及核發證明辦法。	

資料來源：本研究整理。

二、近年來，政府財政窘困，對於參加農民健康保險嚴格審查，將農業用地作農業使用證明書列為審認文件之一，有無違反相關法規。

(一) 實際從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源由來？

受訪者一致認同，從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源，為農民健康保險條例第 5 條第 6 項規定授權訂定。與農業發展條例第 39 條第 2 項授權規定，制定農業用地作農業使用認定及核發證明辦法不同法源。

表 5-20 從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	如 A2 意見	
A2	從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源，為農民健康保險條例第 5 條第 6 項規定授權訂定。	
C	從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源，為農民健康保險條例第 5 條第 6 項規定授權訂定。	
D1	如 D2 意見	
D2	關於農保之法源，應請教農會輔導休閒農業科。	
E1	如 E2 意見	
E2	關於農保之法源，應請教臺中市政府農業局農會輔導休閒農業科。	

資料來源：本研究整理。

(二) 審認民眾加入農民健康保險條件為何？

從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法第 2 條規定：

1. 年滿 15 歲以上者。
2. 每年實際從事農業工作時間合計達 90 日以上者。
3. 無農業以外之專任職業者。
4. 農地依法從事農業工作連續經營滿 1 年，農地平均每人面積 0.1 公頃以上。
5. 全年實際出售自營農、林、漁、畜產品銷售金額平均每人達月投保金額三倍以上或投入農業生產資材平均每人達月投保金額二分之一以上金額者。
6. 未領有其他社會保險養老給付或老年給付者。

民眾加入農民健康保險條件，為實際從事農業之人民，而從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法，並未敘述加入農民健康保險，必須取得農業用地作農業使用證明書。

表 5-21 審認民眾加入農民健康保險條件訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	如 A2 意見	
A2	民眾加入農民健康保險條件，為實際從事農業之人民，而從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法，並未敘述加入農民健康保險，必須取得農業用地作農業使用證明書。	
C	從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法第 2 條規定：1.年滿 15 歲以上者。2.每年實際從事農業工作時間合計達 90 日以上者。3.無農業以外之專任職業者。4.農地依法從事農業工作連續經營滿 1 年，農地平均每人面積 0.1 公頃以上。5.全年實際出售自營農、林、漁、畜產品銷售金額平均每人達月投保金額三倍以上或投入農業生產資材平均每人達月投保金額二分之一以上金額者。6.未領有其他社會保險養老給付或老年給付者。	
D1	如 D2 意見	
D2	應請教農會輔導休閒農業科。	
E1		如 E2 意見
E2		政府農地政策為管地不管人，造成無法審認何者為假農民，不像之前管地又管人，自耕能力證明審認自耕農，可以察查假農民。從憲法平等原則，及管地不管人政策下，確實無法有效察查誰是假農民。建議老農津貼之財源，應回歸社會福利政策執行，保障從事農業民眾，因為職業災害無法繼續從農之保障理賠，鼓勵大家從事農業，但是政府就是做不到。

資料來源：本研究整理。

(三) 使用農業用地作農業使用證明書列為審認文件之一，有無違反「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」之規定？

受訪者普遍認為，參加農民健康保險以農業用地作農業使用證明書為佐證文件之一，確實有違反農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，因為農業用地作農業使用證明書效力為佐證實地勘查該土地確有農業使用，與民眾加入農民健康保險條件，為實際從事農業之人民，有所不同。但是行政院農業委員會解釋，利用有效期內農業用地作農業使用證明書，作為免現地勘查之證明文件，係因該筆農地近期有相關機關審認為經營農業生產使用，基於便民及減輕農會及公所現地勘查負擔之考量，故得以該農業用地作農業使用證明書作為申請參加農保之佐證文件之一，而非謂農業用地作農業使用證明書係為參加農保之必要文件。

表 5- 22 農業用地作農業使用證明書列為參加農民健康保險審認文件之一有無違反「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」規定訪談意見表

受訪者	相同意見	不同意見
A1	參加農民健康保險以農業用地作農業使用證明書為佐證文件之一，名不正言不順。經本會多次與輔導處多次會商，參加農民健康保險將農業用地作農業使用證明書，當作免現勘佐證資料，非絕對認定該事件絕對文件。關於農業用地作農業使用證明書，依法審查後核發，申請人拿來做為其他用途，非核發機關所能控制的，且依法審查，農業主管機關並無違法問題。	
A2	當然有違反農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，因為農業用地作農業使用證明書效力為佐證實地勘查該土地確有農業使用，與民眾加入農民健康保險條件，為實際從事農業之人民，有所不同，故取得農業用地作農業使用證明書不能視為申請人為實際從事農業之人民。但執行各項行政事務，如須農業用地作農業使用證明書，當作參考佐證資料，雖無法律規定，仍可以參考。	

表 5-22 (續)

C	行政院農業委員會解釋，利用有效期內農業用地作農業使用證明書，作為免現地勘查之證明文件，係因該筆農地近期有相關機關審認為經營農業生產使用，基於便民及減輕農會及公所現地勘查負擔之考量，故得以該農業用地作農業使用證明書作為申請參加農保之佐證文件之一，而非謂農業用地作農業使用證明書係為參加農保之必要文件。	
D1	如 D2 意見。參加農民健康保險審查為「人」有從事農業，而農業用地作農業使用證明書審查為「農業用地」有從事農業，不應該混為一談，理應檢討。	
D2	農業用地作農業使用證明書之用途為減免賦稅，而將農業用地作農業使用證明書列為參加農民健康保險審認文件之一，當然有違反農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 3 條規定，非法定用途。但行政院農業委員會企劃處及輔導處，經多次會商，取得如曾經申請農業用地作農業使用證明書，得為加入農民健康保險之參考依據，而非做為加入農民健康保險佐證資料之共識。	
E1	如 E2 意見	
E2	有違反農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 3 條規定。	

資料來源：本研究整理。

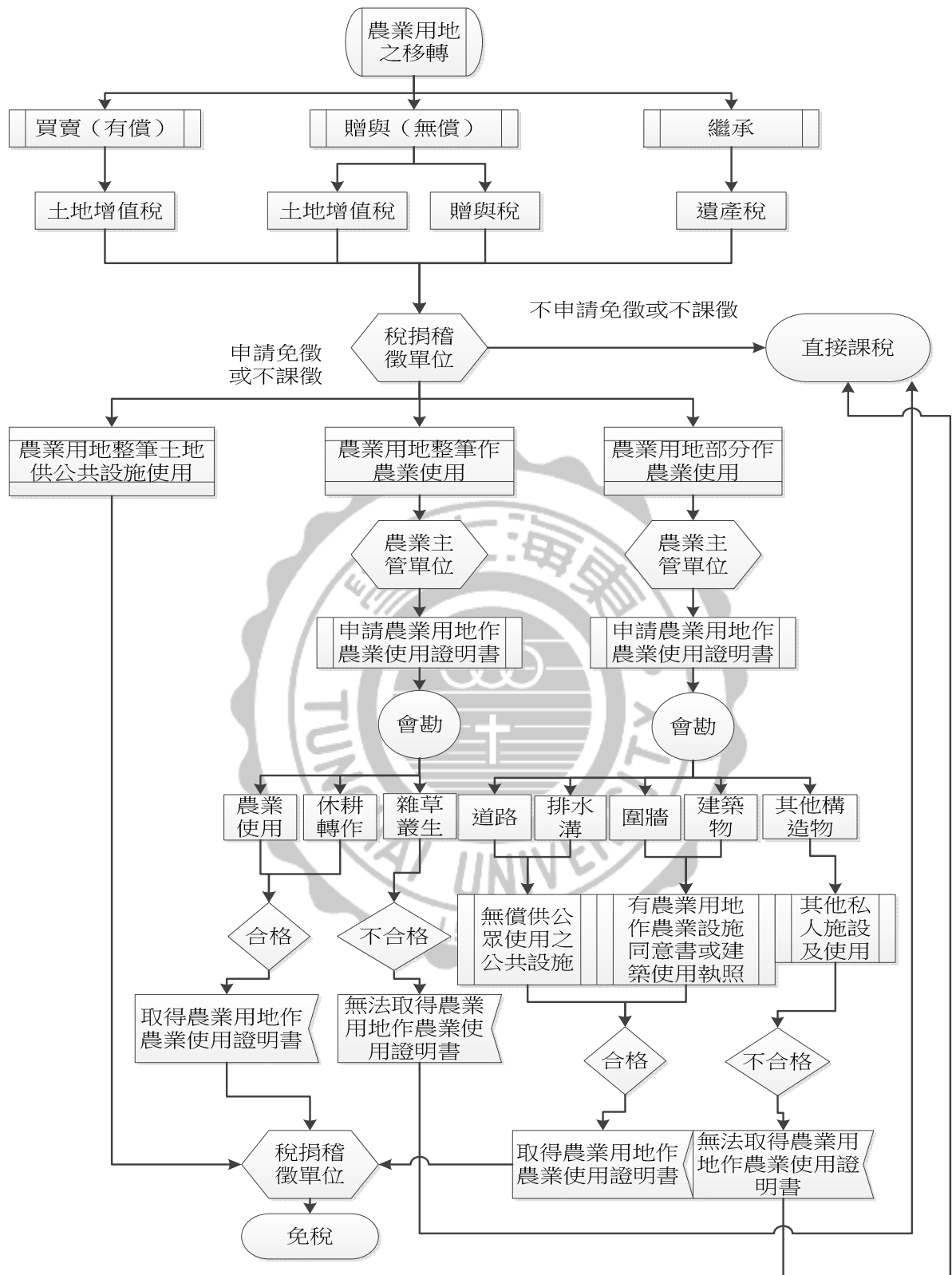


圖 5-1 農地免稅機制作業流程

資料來源：本研究整理。

表 5-23 私有農業用地存有與農業經營無關設施或變更非農業用地之免稅彙整表

議題	法令	認定基準	免稅範圍
私有農地存有部分公眾使用之設施免稅審核機制問題	農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定	一、道路：1.部分農業使用、部分公眾設施使用。2.私人無償提供政府施設（含養護）。3.目前提供公眾使用道路。 二、其他公共設施：1.部分農業使用、部分公眾設施使用。2.依法應徵收（含有償提供）而未徵收（土地徵收條例規定）。3.目前公共設施必須符合公眾性或公益性。	整筆土地
供公眾使用農村再生設施之農地免稅審核機制問題	農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款規定	行政院農業委員會水土保持局出具證明文件，佐證屬於農村再生相關公共設施，不必探究設施其合法性。	整筆土地
視為農業用地減免賦稅審查機制問題	農業發展條例第 38-1 條規定	現地為農業使用，且經都市計畫主管機關，符合細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一。	整筆土地

資料來源：本研究整理。

第二節 農地免稅機制之展望

我國農業用地免稅機制，採取先行農業主管機關審認農業用地作農業使用，再向稅捐稽徵機關申請農業用地免稅，此行政流程牽涉設計及執行等兩方面問題，對此本研究對於農地免稅機制之展望如下：

壹、設計方面

對於農地免稅機制之展望，從設計方面，可從我國稅制設計及法律規定設計等 2 種說明如下：

一、我國稅制設計

在世界主要國家土地交易課稅，都分為資本利得及財產移轉等 2 部分開徵賦稅，而

我國為落實孫文遺教「漲價歸公」之理想，採取分離課稅制度，將資本利得部分開徵土地增值稅，及財產移轉部分開徵遺產及贈與稅，看似多重防止土地炒作，但是我國稅制設計，與世界主要國家比較後，有部分值得我們借鏡之處，說明如下：

- (一) 土地增值稅：日本、美國、韓國都對資本利得，依土地持有長短不同課稅，普遍為長期持有優惠多、短期持有優惠少之原則，而我國土地增值稅採稅率 20%~40%，象徵性在土地持有時間超過 20 年以上，¹³才能減免部分稅率，此種稅制設計，為齊頭式平等課徵賦稅，看似公平，但是有違反量能課稅原則之疑慮，在土地未持有超過 20 年以上者，持有長期易有課稅多，頻繁移轉課稅少之嫌，對於土地持有長短期之賦稅優惠設計，在日本、美國、韓國有值得我國學習訂定持有長、中、短期賦稅優惠設計。因為我國為落實孫文遺教「漲價歸公」之理想，課徵土地增值稅，增加許多行政程序，如先取得農業用地作農業使用證明書再申請免稅，是否將土地交易產生資本利得，併入所得稅課徵，較為簡單明瞭，避免民眾困擾。
- (二) 遺產及贈與稅：日本、美國、韓國都有遺產稅（繼承稅）與贈與稅之設計，僅課徵稅率及減免優惠不同。針對遺產及贈與稅課徵稅率，我國採單一稅率 10%，未採分級課稅制度，稅率較日本、美國、韓國明顯偏低，且單一稅率齊頭式課稅制度，明顯違反量能課稅原則，可能造成貧富差距會擴大。美國、韓國都有財產隔代移轉稅，加重課徵稅率，防止隔一世代規避賦稅之嫌問題，也有避免土地不斷移轉，造成土地炒作，此設計值得我國效法。

二、法律規定設計

為達到租稅公平，必須有賴完整法律制度，方便行政機關執行及民眾遵守，我國最高法律位階憲法，規範中華民國人民法律上一律平等、人民有納稅義務、土地增值歸人民共享及保護從事農業人民等政策，制定了土地法、平均地權條例、農業發展條例、土地稅法、遺產及贈與稅、土地稅減免規則、農業用地作農業使用認定及核發證明辦法等

¹³ 土地稅法第 33 條規定。

法令執行。當農業用地移轉申請減免賦稅，依照特別法優於普通法原則，必須遵照農業發展條例、農業用地作農業使用認定及核發證明辦法等規定辦理，其餘土地移轉申請減免賦稅，遵照土地稅法、遺產及贈與稅、土地稅減免規則等規定辦理，此種法律規定設計，真的能照顧到從事農業人民嗎？從現行農地政策為「管地不管人」中，似乎很難達成，在諸多專家學者研究，此政策確實有檢討地方。

貳、執行方面

一、不同行政機關

准許減免賦稅，為稅捐稽徵機關決定；認定農業用地作農業使用，為農業主管機關決定。故不同行政機關，所主管業務不同，所遵守法令也不同，彼此之間，所認定的免稅條件有無落差。最有爭議為私有農業用地部分被公共設施占用，是否納入免稅範圍內，在 2013 年 7 月 23 日，行政院農業委員會修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，已規範私有農業用部分被公共設施占用，得整筆核發農業用地作農業使用證明書，整筆申請減免賦稅。但是財政部對於私有農業用地被公共設施占用，真的全部同意減免賦稅嗎？還是有條件同意減免賦稅，或是尊重農業主管機關決定，這個問題涉及不同法令規定，都不是民眾容易瞭解的，希望能有效管控農地利用，及簡化行政程序，使制度更為完善。

二、不同時間效力

在准否減免賦稅，稅捐稽徵機關最主要求證是「移轉時」，農業用地作何使用，做為行政裁量基準；農業主管機關得否核發農業用地作農業使用證明書，乃以「實地勘查」做為行政裁量基準。彼此不同行政機關之間，所行政裁量基準，時間並不相同，造成取得農業用地作農業使用證明書，真能享有減免賦稅嗎？我國這種農地免稅機制，真的能確保農業永續經營嗎？在韓國必須農業用地作農業使用長達 8 年，才能享有減免賦稅，而我國僅要求「移轉時」或「實地勘查」作農業使用，是否要求太短時間，造成農業用地變為避稅天堂之質疑。



第六章 結論

本研究為了瞭解目前農業用地免稅優惠機制，透過文獻研究法及訪談研究法，試圖對我國農業用地移轉課稅制度，進而探究 2010 年 12 月 8 日增訂農業發展條例第 38-1 條規定，及 2013 年 7 月 23 日修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法後，有何缺失尚須改進，進而提出政策面及法制面之建議，以利爾後政府制定政策及學術研究參考。

第一節 研究發現

臺灣在農業化社會進入工業化社會後，農業用地使用狀況，已經不再單純了，近年來，在政府放寬農地農用政策後，使得農業使用做為免稅基礎，可能僅剩下表面實地勘查之農用利用情形，透過資料收集及專家學者意見，本研究發現如下：

壹、私有農地存有部分公眾使用之設施免稅

在農業用地移轉時，申請減免賦稅為土地增值稅、遺產稅或贈與稅等項目，從稅捐稽徵機關遵循土地稅法、土地稅減免規則、遺產及贈與稅法等法令，審核得否核准減免賦稅，關於減免、扣除及不計入之免稅規定如下：

一、土地增值稅之免稅規定如下：¹⁴

- (一) 因繼承而移轉之土地。
- (二) 各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地。
- (三) 被徵收之土地。
- (四) 依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉。¹⁵

¹⁴ 土地稅法及土地稅減免規則第 20 條規定。

¹⁵ 司法院大法官會議釋字第 336 號釋文中說明主管機關為實現都市計畫之均衡發展，依都市計畫法在都市計畫地區範圍內設置公共設施用地，以為都市發展之支柱。此種用地在未經政府徵收前，稱為公共設施保留地。

(五) 依法得徵收私有土地，土地所有權人自願按徵收補償地價售與需地機關者。

(六) 土地重劃時土地所有權人依法應負擔之公共用地及抵費地。

(七) 分別共有土地分割後，各人所取得之土地價值與其分割前應有部分價值相等者。

(八) 土地合併後，各共有人應有部分價值與其合併前之土地價值相等者。

(九) 私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地。

二、遺產稅之免徵規定：¹⁶除了親屬之間撫養扣除額，僅遺產中作農業使用之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人承受者，扣除其土地及地上農作物價值之全數，為免徵規定。

三、贈與稅之不計入贈與總額如下：¹⁷

(一) 捐贈各級政府及公立教育、文化、公益、慈善機關之財產。

(二) 捐贈公有事業機構或全部公股之公營事業之財產。

(三) 捐贈依法登記為財團法人組織且符合行政院規定標準之教育、文化、公益、慈善、宗教團體及祭祀公業之財產。

(四) 扶養義務人為受扶養人支付之生活費、教育費及醫藥費。

(五) 作農業使用之農業用地及其地上農作物，贈與民法第 1138 條所定繼承人者，不計入其土地及地上農作物價值之全數。

(六) 配偶相互贈與之財產。

(七) 父母於子女婚嫁時所贈與之財物，總金額不超過一百萬元。

綜合觀之，稅捐稽徵機關所審查免稅條件，為土地移轉情形，並不探究土地使用狀況；而農業主管機關為審查農業用地使用狀況，並不探究農業用地移轉情形，如符合農地農用者，核發農業用地作農業使用證明書，再向稅捐稽徵機關申請減免賦稅。

¹⁶ 遺產及贈與稅法第 17 條規定。

¹⁷ 遺產及贈與稅法第 20 條規定。

在遇到農業用地存有公眾使用之設施時，分為整筆或部分占用，各自有不同申請程序。因行政院農業委員會於 2013 年 7 月 23 日修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法後，農業用地部分占用公眾使用之設施，必須為實地勘查時為公眾使用狀況，才能核發農業用地作農業使用證明書；關於整筆占用公眾使用之設施，及部分占用取得農業用地作農業使用證明書，最終稅捐稽徵機關依土地稅法、土地稅減免規則、遺產及贈與稅法等法令，准許減免賦稅。這就是不同行政機關審認條件不同，產生認知上落差，對於私有農地存有公眾使用之設施，分為部分占有及整筆占有，其免稅機制如下：

一、私有農地部分占有公眾使用之設施：由農業主管機關依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，審查農業用地作農業使用，以實地勘查時認定基準，如設施屬於公眾使用狀況，得整筆農地核發農業用地作農業使用證明書，不用扣除部分公眾使用設施面積，整筆農業用地為免稅。

二、私有農地整筆占有公眾使用之設施：已經不符合農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，由稅捐稽徵機關回歸土地稅法、土地稅減免規則、遺產及贈與稅法等法令，審查農業用地免稅。從稅捐稽徵機關角色，僅侷限於以下情形：

（一）被徵收之土地。

（二）依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉。

農地整筆占有公眾使用之設施，目前狀況為公眾使用但依法應徵收而未徵收，並無農業使用，申請減免賦稅必須依土地稅法、土地稅減免規則、遺產及贈與稅法等法令，除了徵收、公共設施保留地未徵收前等情形之外，其餘必須課徵賦稅，這與農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款之情形，不同認定基準，故部分占用為免稅，整筆占用不見得免稅，產生租稅不公平現象。

貳、供公眾使用農村再生設施之農地免稅

農村再生設施為行政院農業委員會水土保持局審核及施作，應屬於公眾設施，無需審查公眾性、公益性，對於私有農地存有農村再生設施，分為部分占有及整筆占有，其免稅機制如下：

一、私有農地部分占有農村再生設施：由農業主管機關依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款規定，請行政院農業委員會水土保持局提供證明文件，佐證私有農地部分占有設施屬於農村再生設施，其餘部分農業用地作農業使用，得整筆農地核發農業用地作農業使用證明書，不用扣除部分農村再生設施面積，整筆農業用地為免稅。

二、私有農地整筆占有農村再生設施：已經不符合農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款規定，由稅捐稽徵機關回歸土地稅法、土地稅減免規則、遺產及贈與稅法等法令，審查農業用地免稅。從稅捐稽徵機關角色，僅侷限於以下情形：

(一) 被徵收之土地。

(二) 依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉。

(三) 依法得徵收私有土地，土地所有權人自願按徵收補償地價售與需地機關者。

農地整筆占有農村再生設施，目前狀況為公眾使用但未徵收，並無農業使用狀態，申請減免賦稅必須依土地稅法、土地稅減免規則、遺產及贈與稅法等法令，除了徵收、公共設施保留地未徵收前、依法得徵收售與需地機關等情形之外，其餘必須課徵賦稅，這與農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款之情形，不同認定基準，故部分占用為免稅，整筆占用不見得免稅，產生租稅不公平現象。

參、視為農業用地減免賦稅

在大法官解釋 406 號，乃對內政部就申請解除限建應先擬定細部計畫之函釋有無違憲，做出解釋。依都市計畫法第 17 條第 2 項但書規定：「主要計畫公布已逾 2 年以上，而能確定建築線或主要公共設施已照主要計畫興建完成者，得依有關建築法令之規定，由主管建築機關指定建築線，核發建築執照」，對於主要計畫公布已逾 2 年以上，因細部計畫未公布，致受不得建築使用及變更地形限制之都市計畫土地，在可指定建築線之情形下，得依有關建築法令之規定，申請指定建築線，核發建築執照，解除其限建，以保障人民自由使用財產之憲法上權利。擬定細部計畫尚未完成，造成地主不能依都市計畫，正常使用，而影響權益，必須檢討改進，內政部為因應大法官解釋 406 號，特別制

定都市計畫整體開發處理方案，以檢討細部計畫區域遲未完成，產生禁限建問題。

在都市計畫內，從農業用地變更非農業用地，已無農業發展條例之適用，應回歸土地稅法、土地稅減免規則、遺產及贈與稅法等法令，而都市計畫內土地移轉，必須為徵收、公共設施保留地未徵收前、依法得徵收售與需地機關等情形，才能享有減免賦稅。但都市計畫未完成細部計畫前，及市地重劃或區段徵收前之兩種情形之一，現場為農業使用，得依農業發展條例第 38-1 條規定，享有減免賦稅。行政院農業委員會於 2010 年 12 月 8 日增訂農業發展條例第 38-1 條規定，已取消 1983 年 8 月 3 日以後變更非農業用地之時間限制，始得享有減免賦稅，是否造成租稅不均，說明如下：

- 一、細部計畫未完成前：此情況為大法官解釋 406 號，所保護對象，屬於政府造成的，無法依都市計畫使用。地主在細部計畫未完成前，以前為農業用地，且農業使用，辦理移轉時，如仍為農業使用，得依農業發展條例第 38-1 條規定，減免賦稅。
- 二、市地重劃或區段徵收未完成前：此情況為非為大法官解釋 406 號，所保護對象，在使該區域土地價值提高，所以細部計畫完成後，再進行市地重劃或區段徵收，因未完成市地重劃或區段徵收前，列入減免賦稅，已取消農業發展條例第 38-1 條時間限制，可能造成政府更課不到稅，且細部計畫已完整配置，理應照都市計畫使用，為了增加土地利用，進行市地重劃或區段徵收，雖未完成，但是土地已經在炒作，又列入免稅，這樣會造成租稅不公平。

肆、農業用地作農業使用證明書做為取締假農民

我國政府財政越來越窘困，大多數支出為社會福利，其中參加農民健康保險可領老農津貼每月 7000 元，最讓人詬病，而監察院要求加強查緝假農民，避免政府財政一再惡化，故修正從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法，加強查緝假農民，但是行政院農業委員會為了簡政便民下，使用農業用地作農業使用證明書做為佐證文件之一，此效力僅實地勘查時農業使用，與從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法第 2 條規定，要求每年實際從事農業工作時間達 90 日以上，或實際從事農業經營滿 1 年之條件不同，故無法以農業用地作農業使用證明書，

無取得駁回申請參加農民健康保險之理由，應以農業用地連續使用情形，加以規範查緝假農民。目前管地不管人政策，並無法有效審查機制，可以查證農業用地有連續經營，造成真、假農民難分。

表 6-1 農業用地遭部分占用公眾設施及整筆占用公眾設施之免稅彙整表

項目	部分農業使用部分公眾設施	整筆公眾設施
程序	農業主管機關審查農業使用情形，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免稅	逕向稅捐稽徵機關申請免稅
法令	農業發展條例、農業用地作農業使用認定及核發證明辦法	土地稅法、土地稅減免規則、遺產及贈與稅法
認定原則	農業主管機關以實地勘查時，設施必須符合公眾使用及其餘作農業使用，方能核發農業用地作農業使用證明書。	徵收、公共設施保留地未徵收前、依法得徵收售與需地機關等情形
私有農地供公眾設施之免稅	整筆免稅	不見得能免稅。除了都市計畫公共設施保留地及被政府徵收、售與政府以外，其餘必須課稅。

資料來源：本研究整理。

第二節 研究建議

政府照顧從事農業人民，無論生或死都儘量設法維持生計，目前於農業使用免稅、老農津貼等，為主要照顧政策，但因管地不管人，真正能照顧農民，遭受質疑。在農業用地免稅優惠機制，農業主管機關得否核發農業用地作農業使用證明書，掌握最主要關鍵行政程序，乃以實地勘查為農業使用，為免稅條件。而稅捐稽徵機關與農業主管機關立場不同，產生在部分占用或整筆占用農業用地，有不同審認條件，得否免稅各自有不同結果。本研究就政策面及法制面提出建議如下：

壹、政策面

我國最高法律位階憲法，規範國家組織、基本國策、保護農業政策等，其中稅制規劃為分離課稅，導致資本利得課徵土地增值稅，增加許多行政程序及民眾困擾。在農業政策改為管地不管人後，農業用地移轉次數普遍變得頻頻，諸多專家學者都質疑，農業用地已變成避稅天堂。保護農業政策，現行政府照顧老農，發放老農津貼，是否真的照顧到真農民，遭受到質疑。本研究從目前我國農業用地政策，提出政策面建議如下：

- 一、修改憲法將資本利得併入所得稅：我國為落實孫文遺教「漲價歸公」之理想，有別世界主要國家將資本利得併入所得稅課徵，改採分離課稅之土地增值稅，增加許多行政程序、行政機關查緝困難，且民眾難以瞭解法令規定，應朝向簡政便民，建議修改憲法將資本利得併入所得稅課稅。
- 二、依土地持有期間訂定土地增值稅優惠機制：現行土地稅法第 33 條規定，持有土地年限超過 20~40 年以上，減徵稅率 20%~40%，從世界主要國家經驗，我國土地持有長、短期優惠機制，似乎不太合理，土地持有 20 年為短期，此期限內之土地移轉，都採一般稅率，可謂齊頭式平等，但是實際上違反量能課稅原則，造成未達 20 年者，長期持有優惠少，短期持有優惠多，有鼓勵土地炒作之嫌，應參考世界主要國家經驗，檢討我國現行長、短期土地持有優惠機制。
- 三、放寬農地農有政策應檢討：在放寬農地農有政策下，農業用地已管地不管人，使得農業用地使用狀況更為多元，政府管制農業使用情形，已經屬於最寬鬆，僅以實地勘查為農業使用，做為核發農業用地作農業使用證明書之行政裁量基準，而不管以前使用情形，恐使農業用地成為避稅天堂。
- 四、遺產稅增訂隔代移轉加重稅額：比照世界主要國家之美國、韓國稅制，增訂隔代移轉加重稅額，避免規避遺產稅課徵，造成國家財政更為窘困，也有避免土地不斷移轉，造成土地炒作。
- 五、農地遭占用公眾使用設施免稅標準：農業用地部分或整筆占有公眾使用之設施，因現況有無農業使用，所依據法令不同，造成審認基準不同，使得部分農用部分占有

公眾設施為整筆免稅，整筆占有公眾設施，除了徵收、公共設施保留地未徵收前、依法得徵收售與需地機關等情形之外，其餘必須課徵賦稅，產生租稅不公平現象。建議統一農地遭占用公眾使用設施免稅標準，避免部分或整筆占有公眾使用之設施，不同免稅結果。

六、制定都市計畫未完成前免稅標準：政府實施都市計畫整體開發行為，遲遲未完成，造成民眾無法依變更計畫正常使用，而影響民眾權益，政府補貼方式為土地移轉免稅。在我國稅法並無都市計畫未完成前免稅規定，僅於農業發展條例第 38-1 條規範，細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，且現場農業使用，得核發農業用地作農業使用證明書申請免稅，造成稅法及農業發展條例不一致，建議統一制定都市計畫未完成前免稅標準，以免利用農業發展條例第 38-1 條規定，做表面農業使用之避稅行為。

七、農村再生設施興建於農業用地前，應完成土地變更編定程序：自政府開放農地自由買賣後，農業使用狀況日趨複雜，現在又許可實施農村再生計畫，興建於私有農業用地上，導致公、私設施壓縮農業使用面積，建議農村再生設施興建前，應先完成土地變更編定程序，並於興建時回歸建築法管制，以維公眾使用安全。

八、改變老農津貼發放：參加農民健康保險為照顧實際從事農業人民，因為職業造成災害之理賠保障，而現在人民都擁有農業用地後，積極參加參加農民健康保險，其目的都是為了每月老農津貼 7000 元，好像已經違反原本照顧從事農業人民健康美意，應該如受訪者意見，將老農津貼之財源，用於從事農業職業災害理賠上，鼓勵年輕人積極從事農業，也確保農業永續經營，使得國家糧食無缺。

貳、法制面

在行政院農業委員會 2010 年 12 月 8 日增訂農業發展條例第 38-1 條規定，及 2013 年 7 月 23 日修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法後，有那些農地免稅優惠制度審查問題，經過深度訪談法，研析專家學者意見及現行法律機制，本研究提供法制面建議如下：

- 一、私有農地存有公眾使用設施得否免稅：目前行政院農業委員會於 2013 年 7 月 23 日修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法後，由公、私法人維護管理之公眾使用設施，得否列入免稅，根據法制觀點研析，就農業主管機關與稅捐稽徵機關審認基準並不相同。農業主管機關僅核對實地勘查時，設施為公眾使用狀態，其他為農業使用，得整筆核發農業用地作農業使用證明書申請免稅；而稅捐稽徵機關僅規範，整筆農業用地占有公眾設施必須為徵收、公共設施保留地未徵收前等情形，才能享有減免賦稅，故稅捐稽徵機關無依法應徵收而未徵收之免稅規定，使整筆農業用地占有公眾設施不一定免稅，造成租稅不公平現象。建議財政部及行政院農業委員會共同協商，是否將依法應徵收而未徵收公眾使用之設施，納入免稅優惠範圍，統一稅法及農業發展條例規定，避免造成部分及整筆農業用地審認基準不同。
- 二、非都市及都市計畫公眾使用設施免稅優惠機制建立：農業用地不論為部分或整筆農業用地占有公眾使用設施，以大法官解釋 400 號觀點，建議分為非都市及都市計畫制定農業用地免稅優惠機制如下：
- （一）都市計畫內農業用地：在通過都市計畫後，該區域土地價值普遍漲價，在公眾使用設施占用私有農業用地，建議比照大法官解釋 400 號之既成道路，由各主管機關列冊，送交稅捐稽徵機關核准減免賦稅，做為補償地主損失，不要依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，由農業主管機關處理都市計畫內農業用地免稅問題，應回歸稅捐稽徵機關以稅法處理。
- （二）非都市計畫內農業用地：非都市計畫土地，一般屬於尚未開發用地，大多數用於農業生產使用，其法令限制及土地價值都不如都市計畫內土地，建議短期依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，由農業主管機關審查農業用地作農業使用狀況，做為核准農業用地免稅。長期統一私有農地存有公眾使用設施得否免稅，由稅法統一制定，農業用地必須從事一定期限（如 5 年或 8 年）農業使用，方能享有免稅優惠。
- 三、農村再生設施應回歸建築法管制：在受訪談者意見，說明農村再生設施，非以農業

使用角度設計，到目前為止，行政院農業委員會尚未明確說明，而農村再生設施確實為政府施設公眾使用設施，但其狀態為私有未徵收，這樣會使後續管理維護，產生安全疑慮問題，建議興建前或興建農村再生設施回歸土地法及建築法規定。建議農村再生設施興建前必須徵收或售與需地機關，這樣農業用地移轉回歸稅法申請減免賦稅，以落實用地及設施使用狀態，都為公眾使用，便於後續管理維護。

- 四、刪除或修正都市計畫內未完成市地重劃或區段徵收前免稅：農業發展條例第 38-1 條規定，所規範都市計畫內未完成市地重劃或區段徵收前免稅，並非大法官解釋 406 號之情形，雖未完成市地重劃或區段徵收前，有無期限的禁、限建規定，但在未完成前，土地已在炒作，為了有效防止未完成前，不斷移轉而抬高地價之偷機行為，建議刪除或修正農業發展條例第 38-1 條第 2 款規定，將都市計畫內未完成市地重劃或區段徵收前，短期持有土地再次移轉時，加重課徵賦稅，以避免土地炒作。
- 五、農業用地免稅必須連續經營一段時間：我國農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，以實地勘查為農業使用，才能核發農業用地作農業使用證明書，僅管制實地勘查單一時間點，不像韓國農業用地作農業使用連續經營 8 年以上，才能享有減免賦稅，而我國農地農用政策，恐成為農業用地避稅之假象農業使用。建議修正農業發展條例規定，採除了取得農業用地作農業使用證明書，還必須加強查證，移轉前一段時間（如 5 年或 8 年）之使用狀況，方能享有減免賦稅。
- 六、農業用地申請減免賦稅最終應回歸稅法處理：農業用地申請減免賦稅，應屬於稅捐稽徵機關權責，但因為落實農地農用政策，制定農業發展條例第 37~39 條規定，農業用地作農業使用，才能享有減免賦稅之優惠，此政策在諸多專家學者都建議必須檢討。世界主要國家都朝向簡政便民之政策，在農業用地免稅優惠機制，必須面對許多非農業使用狀態，已非農業主管機關所能審認，建議最終統一從稅法角度，由稅捐稽徵機關彙整各主管機關意見，將公眾使用之設施，得否納入減免賦稅，以免增加額外行政程序。
- 七、制定老農退休相關法律：實際從事農業人民，根據政府統計資料顯示，確實屬於較

經濟弱勢族群，故國家政策規範必須保護從事農業人民，就目前參加農民健康保險認定標準及資格，為農地依法從事農業工作連續經營滿 1 年，農地平均每人面積 0.1 公頃以上，就可以加入農民健康保險，領取老農津貼，確實較為寬鬆。在國家財政窘困，及照顧實際從事農業人民下，建議制定老農退休相關法律，避免假農民領取老農津貼，以改善目前過度使用農業用地作農業使用證明書取締真、假農民，無法有效管控投機人士，參加農民健康保險領取老農津貼之現象。





參考文獻

一、專書

- 吳庚（2001）。**行政法之理論與實用（第七次增訂版）**。臺北市：三民書局股份有限公司。
- 李金桐（1995）。**租稅各論（第一版）**。臺北市：五南圖書出版股份有限公司。
- 林淑馨（2010）。**質性研究理論與實務（初版）**。高雄市：巨流圖書股份有限公司。
- 林錫堯（1999）。**行政法要義（第二次增修版）**。臺北市：三民書局股份有限公司。
- 殷章甫（2005）。**土地稅（第一版）**。臺北市：五南圖書出版股份有限公司。
- 袁方主編（2002）。**社會研究方法（第一版）**。臺北市：五南圖書出版股份有限公司。
- 財政部（2008）。**2008 主要國家稅制概要（第一版）**。臺北市：財政部稅制委員會。
- 陳明燦（2005）。**農地政策與法律（第一版）**。臺北市：翰蘆圖書出版有限公司。
- 陳敏（2007）。**行政法總論（第五版）**。臺北市：新學林出版股份有限公司。
- 陳傑（2011）。**行政法大全（第二版）**。臺北市：大領航國際文化事業有限公司。
- 葉至誠、葉立誠（2001）。**研究方法與論文寫作（第一版）**。臺北市：商鼎數位出版有限公司。
- 謝宗貴（2005）。**地方稅理論與實務（第一版）**。臺北市：五南圖書出版股份有限公司。
- 羅友三、羅友朋、賴秋勳、李惠昭（2001）。**贈與稅遺產稅節稅實務（第三版）**。臺北市：信實稅務顧問股份有限公司。

二、期刊論文

- 辛純浩、高秋真、陳秀敏（2008）。我國土地增值稅減免問題探討。**財稅研究**，**40**（6），139-152。
- 陳明燦（2003）。我國都市農地減免賦稅法制之探討。**臺北大學法學論叢**，52，71-94。
- 黃耀輝（1996）。改革土地增值稅制的突破做法。**財稅研究**，**28**（3），69。
- 葉淑儀（2003）。農業用地移轉免稅問題之研究-以臺北市縣為例。**財稅研究**，**35**（1），

102-128。

劉其昌（2000）。新農發條例有關租稅減免條文之剖析。**稅務旬刊**，1741，16-21。

蕭慧瑜（2003）。土地增值稅免稅規定之合理性研究。**土地問題研究季刊**，2（3），68-74。

謝釗益（2001）。農業用地免稅問題探討。**美和技術學院學報**，19，212-220。

謝釗益（2002）。談農業用地稅捐減免問題。**稅務旬刊**，1838，22-29。

顏愛靜、徐士堯、張志銘（2001）。農業發展條例中有關農業用地移轉問題之探討。**人與地**，214、215，26-37。

三、研討會論文

呂玉枝（2009年5月）。**重新對農地課稅可行性之研究**。花蓮縣政府2009年中階主管訓練第一期個人研討報告，花蓮縣。

金子宏著 著、蔡宗羲 譯（1985年3月）。**租稅法**。財政部財稅人員訓練所講義，臺北市。

黃瓊如、何豔宏、張雅芸（2009年5月）。**農業用地移轉對土地增值稅收之影響：台灣之實證分析**。2009海峽兩岸租稅學術研討會，臺中市。

農田水利會聯合會（2014年4月）。**2014年度農地政策及管理法規講習**。行政院農業委員會2014年度農地利用及管理業務人員之培育與訓練計畫，臺中市。

四、學位論文

王純智（2001）。**我國土地增值稅之研究**。義守大學管理研究所碩士論文，未出版，高雄市。

吳美育（2000）。**台灣農業推廣制度分析**。國立台灣師範大學三民主義研究所碩士論文，未出版，臺北市。

吳素珍（2009）。**賦稅正義的失落與重建-以適用土地增值稅自用住宅用地優惠稅率為例**。開南大學公共事務管理學系碩士論文，未出版，桃園縣。

- 吳譽嫻（2008）。**農業用地移轉減免土地增值稅制度變遷之研究**。成功大學政治經濟研究所碩士論文，未出版，臺南市。
- 李足能（2006）。**我國土地增值稅政策變遷與改革之政經分析**。國立成功大學政治經濟學研究所碩士論文，未出版，臺南市。
- 林榮裕（2002）。**由農業發展條例論農業用地政策之發展**。銘傳大學公共管理與社區發展碩士在職專班碩士論文，未出版，臺北市。
- 林維恩（2010）。**我國遺產及贈與稅法改革之效率分析**。私立逢甲大學財稅學系研究所碩士論文，未出版，臺中市。
- 張育鈴（2006）。**從租稅公平原則論我國租稅減免優惠**。私立逢甲大學財經法律研究所碩士論文，未出版，臺中市。
- 張雅芸（2008）。**我國農業用地移轉對土地增值稅收之影響**。逢甲大學財稅研究所碩士論文，未出版，臺中市。
- 許欣婷（2007）。**土地增值稅稅率變動對地方政府財政收入面的影響**。逢甲大學公共政策研究所碩士學位論文，未出版，臺中市。
- 陳玉英（2013）。**論我國農地之租稅優惠**。東海大學會計系在職專班碩士論文，未出版，臺中市。
- 陳淑汾（1994）。**當前土地增值稅改進可行性分析**。國立政治大學財政研究所碩士論文，未出版，臺北市。
- 黃朝順（2010）。**農業用地移轉課徵土地增值稅實務問題之研究**。國立高雄大學法律學系碩士論文，未出版，高雄市。
- 楊孝治（2011）。**農地開放自由買賣影響農地非農業使用之研究-以高雄市為例**。國立屏東科技大學農企業管理研究所碩士學位論文，未出版，屏東縣。
- 廖玲如（2009）。**農地農用免徵遺產及贈與稅之研究**。國立中正大學法律學研究所碩士學位論文，未出版，嘉義縣。
- 劉睿哲（2012）。**稅法上農地農用免稅爭議研究**。國立中正大學財經法律學研究所碩士

學位論文，未出版，嘉義縣。

鄭維瑩（2013）。**不動產稅制對不動產價格影響分析-論不動產稅制改革**。國立臺北市大學不動產與城鄉環境學系碩士論文，未出版，臺北市。

蘇明鑄（2008）。**農業使用之農地與其持有減免賦稅之課題與對策**。逢甲大學土地管理學系碩士在職專班碩士論文，未出版，臺中市。

五、網路等電子化資料

行政院主計總處（2013）。臺灣地區人力運用調查統計，2014年12月20日，取自：

<http://www.stat.gov.tw/>。

行政院主計總處（2010）。2010農林漁牧普查統計，2014年12月20日，取自：

<http://www.dgbas.gov.tw/>。

司法院大法官（2014）。大法官解釋，2014年12月20日，取自：

<http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/p03.asp>。



附錄一 訪談提綱

議題一：私有農地存有部分公眾使用之設施免稅審核機制問題。

- 一、私有農地存有部分公眾使用之設施，何謂在不影響農業使用下，得整筆農地核發農業用地作農業使用證明書，其認定標準為何？如整筆農地存有公眾設施，得否核發農業用地作農業使用證明書？
- 二、目前公眾使用之設施包括那些？認定機關為何？有無供公眾使用多久時間才能享受減免賦稅優惠之規定？
- 三、此項規定與大法官解釋令 400 號有何差異？

議題二：供公眾使用農村再生設施之農地免稅審核機制問題。

- 一、私有農地存有部分供農村社區使用之農村再生相關公共設施，其公共設施審認條件為何？由何機關證明？如整筆農地供農村再生相關公共設施使用，得否核發農業用地作農業使用證明書？
- 二、農村再生相關公共設施，如構造物涉及建築法，有無須一併審查是否屬於合法建物？

議題三：視為農業用地減免賦稅審查機制問題。

- 一、何謂視為農業用地？為何都市計畫內，農業用地變更非農業用地，仍可依農業發展條例第 38-1 條規定，享受減免賦稅之優惠？
- 二、都市計畫內農業用地變更非農業用地時，應經何機關認定始符合農業發展條例第 38-1 條規定？變更有無時間限制？視為農業用地使用狀況為何？
- 三、此項規定有無違反租稅公平原則及刪除此項規定之必要？

議題四：農業用地作農業使用證明書之用途列為取締假農民問題。

- 一、農業用地作農業使用證明書之法源由來？用途為何？認定基準為何？

二、實際從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源由來？審認民眾加入農民健康保險條件為何？使用農業用地作農業使用證明書列為審認文件之一，有無違反「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」之規定？



附錄二 專家學者訪談紀錄

訪談對象：行政院農業委員會企劃處農地利用科科长 受訪者 A1

訪談時間：2015 年 4 月 17 日

關於農業用地作農業使用認定及核發證明辦法修正後，對於下列議題一～四已與本科受訪者 A2 訪談完成，本人僅做重點式說明看法，其他遵照受訪者 A2 意見。

議題一：私有農地存有部分公眾使用之設施免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分公眾使用之設施，何謂在不影響農業使用下，得整筆農地核發農業用地作農業使用證明書，其認定標準為何？如整筆農地存有公眾設施，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：（一）在行政院農業委員會 2013 年 7 月 23 日修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，都以現況部分土地作農業使用為事實認定，且必須符合要件式條件，方能核發農業用地作農業使用證明書。在該款前半段規定，為私人無償提供政府施設供公眾使用之道路，因修法前，各縣市政府都普遍反應沒錢徵收私有農地供公眾使用，且地主被公眾設施占用無法農業使用，影響公平性，特別納入該款規定內，但仍應遵守以下原則：

1. 部分面積。
2. 無償提供。
3. 公眾使用。
4. 政府施設。

部分農業用地，除了道路以外之其他公共設施，規範在該款後半段規定，依法應徵收而未徵收性質之其他公共設施，其依法徵收是指土地徵收條例，字義上無論及以前是否為政府施設或養護，僅針對有無依法應徵收而未徵收性質，及屬於目前公眾使用狀態。

(二) 如受訪者 A2 意見。在認定多少部分面積作為公眾使用，方能核發農業用地作農業使用證明書之問題，應考量農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條各款規定之衡平性問題，前 2 款為墓、廟都為小面積占用大面積農業使用，故後面各款認定部分面積，應遵守此原則，不應容許 99% 以上非農業使用而核發農業用地作農業使用證明書。

二、目前公眾使用之設施包括那些？認定機關為何？有無供公眾使用多久時間才能享受減免賦稅優惠之規定？

答：(一) 公眾使用之設施包括道路、國軍、台電等機關設置設施。

(二) 由目前管理維護單位認定公眾使用性。

(三) 並無使用多久時間，才能享受減免賦稅優惠。僅論目前是否為公眾使用狀態，這就是農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，最主要認定基準。

三、此項規定與大法官解釋 400 號有何差異？

答：當初修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，並無考量大法官解釋 400 號之問題。在道路實務上認定屬於最複雜的，有公路法之道路、既成道路、其他公眾使用道路、農路、私設道路等，而大法官解釋 400 號屬於既成道路，應該不會涉及農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款後半段規定，依法應徵收而未徵收之規定，照解釋內容，私有土地被公眾設施占有，地主無法正常使用應補償，而補償最直接的就是租稅減免，任何租稅減免不一定要有農業用地作農業使用證明書，此既成道路應回歸稅法申請減免賦稅優惠。

議題二：供公眾使用農村再生設施之農地免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分供農村社區使用之農村再生相關公共設施，其公共設施審認條件為何？由何機關證明？如整筆農地供農村再生相關公共設施使用，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：如受訪者 A2 意見。

二、農村再生相關公共設施，如構造物涉及建築法，有無須一併審查是否屬於合法建物？

答：農村再生計畫施作內容，為公眾使用目的，而非與農業經營不可分離之設施，並不用申請農業用地作農業設施容許使用同意書。在審查農業用地作農業使用證明，遇到有農村再生計畫執行在農地上，僅須由行政院農業委員會水土保持局審認公眾使用性，關於公共設施是否合法，由審認機關負責，這樣農業用地作農業使用證明業務才會單純。

議題三：視為農業用地減免稅賦審查機制問題。

一、何謂視為農業用地？為何都市計畫內，農業用地變更非農業用地，仍可依農業發展條例第 38-1 條規定，享受稅賦減免之優惠？

答：如受訪者 A2 意見。2010 年 12 月 8 日立法院通過修正農業發展條例，增列農業發展條例第 38-1 條規定，因之前財政部堅持 1983 年 8 月 3 日以後變更為非農業用地者，始有適用，但在立法委員討論下，對於 1983 年 8 月 3 日以前變更為非農業用地，有不公平，特在 2010 年 12 月 8 日拿掉時間上限制。

二、都市計畫內農業用地變更非農業用地時，應經何機關認定始符合農業發展條例第 38-1 條規定？變更有無時間限制？視為農業用地使用狀況為何？

答：(一) 如受訪者 A2 意見。2010 年立法院通過修正農業發展條例，將都市主管機關及農業主管機關各別審認問題分開審認，便利農業用地作農業使用證明業務單純。

(二) 變更無時間限制。農業用地作農業使用認定及核發證明辦法主要在實地勘查為農業使用，並不探究以前任何時間點，有無農業使用，故農業主管機關僅探究實地勘查為農業使用，其他為都市主管機關自行認定。

(三) 現場農業使用。

三、此項規定有無違反租稅公平原則及刪除此項規定之必要？

答：農業用地變更非農業用地，理應已非農業用地，在享有減免賦稅優惠，不應由農業主管機關核發農業用地作農業使用證明書，始得准予享有減免賦稅優惠，應回歸稅法由稅捐稽徵機關處理。但因政府施行都市計畫完成前，非地主所問題，而影響依

法使用，政府准許依農業發展條例第 38-1 條規定，享有減免賦稅優惠；從利用角度解釋，當非農業用地為高利用度從事低利用度農業使用，是合法容許使用，只有農業用地為低利用度從事高利用度非農業使用，是農地違規使用，故非農業用地作農業使用，因政府因素無法依法使用，享有減免賦稅優惠，該條存在理應符合租稅公平原則。另在農業發展條例第 38-1 條第 2 款規定，細部計畫完成後，市地重劃或區段徵收完成前，如作高利用度非農業使用，在移轉時再作農業使用，有無違反租稅公平原則，理應有禁、限建規定，請洽詢都市主管機關意見釐清。關於非農業用地核發農業用地作農業使用證明書，在農業發展條例第 38-1 條第 1 項及農業發展條例施行細則第 14-1 條規定，非農業用地僅適用比照辦理，方便基層公所執行。

議題四：農業用地作農業使用證明書之用途列為取締假農民問題。

一、農業用地作農業使用證明書之法源由來？用途為何？認定基準為何？

答：如受訪者 A2 意見。

二、實際從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源由來？審認民眾加入農民健康保險條件為何？使用農業用地作農業使用證明書列為審認文件之一，有無違反「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」之規定？

答：(一) 如受訪者 A2 意見。

(二) 如受訪者 A2 意見。

(三) 參加農民健康保險以農業用地作農業使用證明書為佐證文件之一，名不正言不順。經本會多次與輔導處多次會商，參加農民健康保險將農業用地作農業使用證明書，當作免現勘佐證資料，非絕對認定該事件絕對文件。關於農業用地作農業使用證明書，依法審查後核發，申請人拿來做為其他用途，非核發機關所能控制的，且依法審查、核發，農業主管機關並無違法問題。

訪談對象：行政院農業委員會企劃處農地利用科技正 受訪者 A2

訪談時間：2015 年 4 月 17 日

議題一：私有農地存有部分公眾使用之設施免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分公眾使用之設施，何謂在不影響農業使用下，得整筆農地核發農業用地作農業使用證明書，其認定標準為何？如整筆農地存有公眾設施，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：（一）在行政院農業委員會 2013 年 7 月 23 日修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，都以現況部分土地作農業使用為事實認定，核發農業用地作農業使用證明書，但現況存有公眾使用設施，必須符合如下要件式之條件，得整筆核發農業用地作農業使用證明書：

- 1.部分農業用地供公眾使用之道路或其他設施。
- 2.不影響公眾使用之道路或其他設施。
- 3.目前狀態為公共設施，包括依法使用但未徵收或其他公眾使用態樣設施，但不包括與農業經營相關之農路。
- 4.依法應徵收而未徵收。

前述認定標準中，第 4 點為該款後段規定，為依法應徵收而未徵收，照實務所有公共設施不一定都能徵收，如國軍設施。在該款前段規定，為無償提供政府設施，包含第 1、2、3 點之公共設施，才能符合農地移轉免稅優惠。

（二）整筆農地存有公眾設施，不符農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，不得核發農業用地作農業使用證明書。

二、目前公眾使用之設施包括那些？認定機關為何？有無供公眾使用多久時間才能享受稅賦減免優惠之規定？

答：（一）在農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，為要件式條件非列舉式規範那些設施，如果能符合該款要件式條件之設施，就能享有農

地移轉免稅優惠，包含種類非常廣泛，如台電高壓電塔、自來水水塔、國軍設施等，所以有公、私法人設置的公共設施。

(二) 農業主管機關僅審認農業使用，其餘部分就各主管機關，負責審認設施之公眾使用性。

(三) 在審認設施之公眾使用性，其過去時間做什麼使用不是該款審認重點，而是目前現況為公眾使用，但前提仍應符合部分面積、依法應徵收而未徵收等要件式條件。

三、此項規定與大法官解釋 400 號有何差異？

答：在制定農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，並無考量大法官解釋 400 號的問題，而減免賦稅與私有土地公用地役關係之立法目的不同，所以審認條件不同。大法官解釋 400 號，為解釋私人設置供公眾使用之道路問題，其成立公共地役關係，需符合以下條件：

- (一) 不特定之公眾通行所必要。
- (二) 於公眾通行之初，土地所有權人並無阻止之情事。
- (三) 須經歷之前代久遠而未曾中斷。

故大法官解釋 400 號，為屬於依法應徵收而未徵收之情形，看似符合該款後段規定，但在時間長短因素方面，減免賦稅僅審認目標現況，這與大法官解釋 400 號最大不同之處。在年代久遠，無法查知由何者施設，可能造成後續養護道路，由政府機關負責，導致維護管理包含在何者施設內，所以農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款後段規定，已包括大法官解釋 400 號之公眾性認定，僅僅在符合公共地役關係下，申請減免賦稅應逕洽稅捐稽徵單位辦理。

議題二：供公眾使用農村再生設施之農地免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分供農村社區使用之農村再生相關公共設施，其公共設施審認條件為何？由何機關證明？如整筆農地供農村再生相關公共設施使用，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：（一）最近政府積極推動農村再生政策，但農村再生設施非農業使用，故農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款規定，以核定農村再生計畫範圍內，納入部分面積農業使用及不影響公眾使用之條件下，得整筆核發農業用地作農業使用證明書。

（二）依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款第(3)目規定，由中央主管機關（行政院農業委員會水土保持局）出具證明文件。

（三）整筆農地存有農村再生設施，不符農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款規定，不得核發農業用地作農業使用證明書。

二、農村再生相關公共設施，如構造物涉及建築法，有無須一併審查是否屬於合法建物？

答：針對農業主管機關審認為現地農業使用，其他設施僅是要件式審認是否符合公眾使用性，一般農村再生蓋在農地上設施有水車、形象雕刻、告示牌、水車等，關於核定農村再生計畫為行政院農業委員會水土保持局負責，如涉及建築法之設施，統籌由行政院農業委員會水土保持局審查負責，農業主管機關不干涉設置農地上設施之合法性，僅僅要求行政院農業委員會水土保持局出具證明文件。

議題三：視為農業用地減免稅賦審查機制問題。

一、何謂視為農業用地？為何都市計畫內，農業用地變更非農業用地，仍可依農業發展條例第 38-1 條規定，享受稅賦減免之優惠？

答：（一）在農業發展條例第 38-1 條規定，農業用地變更非農業用地，現地為農業使用，且經都市計畫主管機關，符合細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，仍享有減免賦稅優惠。

（二）農業用地範圍規範在農業發展條例第 3 條第 10 款，其他範圍屬於非農業用地，雖現地仍為農業使用，都不能核發農業用地作農業使用證明書。但在都市計畫主管機關施行細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，得以非農業用地身份，享有減免賦稅優惠。

二、都市計畫內農業用地變更非農業用地時，應經何機關認定始符合農業發展條例第

38-1 條規定？變更有無時間限制？視為農業用地使用狀況為何？

答：(一) 依農業發展條例第 38-1 條規定，事涉兩個機關不同審認問題，如下說明：

1. 農業主管機關：非農業用地現地為農業使用。

2. 都市計畫主管機關：認定符合施行細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一。

(二) 現行並無時間上限制。因在都市計畫主管機關認定符合施行細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，其餘回歸農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，審認現地農業使用狀況，而行政裁量基準為實地勘查是否農業使用，並不審查過去歷史背景，如以前有無違規使用情形，僅佐證移轉時有無農地農用。

(三) 都市計畫主管機關認定符合施行細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，且現地農業使用。

三、此項規定有無違反租稅公平原則及刪除此項規定之必要？

答：當農業用地變更非農業用地時，以由低利用價值變為高利用價值之土地，認為應該回歸變更後土地利用，雖現地仍為農業使用，不應再享有減免賦稅優惠，認為有違反租稅公平原則，確實有必須檢討空間。關於非農業用地核發農業用地作農業使用證明書，在農業發展條例第 38-1 條第 1 項前段已規定，取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書，但其審查過程，準用農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，尚有法源不足，現行以行政院農業委員會函釋補充說明，補其不足部分。

議題四：農業用地作農業使用證明書之用途列為取締假農民問題。

一、農業用地作農業使用證明書之法源由來？用途為何？認定基準為何？

答：(一) 農業用地作農業使用證明書之法源，乃依農業發展條例第 39 條第 2 項授權規定，制定農業用地作農業使用認定及核發證明辦法。

(二) 農業用地作農業使用證明書之用途，依農業發展條例第 39 條第 1 項規定，做為減免賦稅使用。另一用途為農業發展條例第 18 條第 2 項規定，做為興建農

舍，佐證農業用地作農業使用，但並無明文規定，必須取得農業用地作農業使用證明書，故農業用地作農業使用證明書主要用途為減免賦稅使用。

(三) 農業用地作農業使用證明書認定基準，為實地勘查該農地有無農業使用。

二、實際從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源由來？審認民眾加入農民健康保險條件為何？使用農業用地作農業使用證明書列為審認文件之一，有無違反「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」之規定？

答：(一) 從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源，為農民健康保險條例第 5 條第 6 項規定授權訂定。

(二) 民眾加入農民健康保險條件，為實際從事農業之人民，而從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法，並未敘述加入農民健康保險，必須取得農業用地作農業使用證明書。

(三) 當然有違反農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，因為農業用地作農業使用證明書效力為佐證實地勘查該土地確有農業使用，與民眾加入農民健康保險條件，為實際從事農業之人民，有所不同，故取得農業用地作農業使用證明書不能視為申請人為實際從事農業之人民。但執行各項行政事務，如須農業用地作農業使用證明書，當作參考佐證資料，雖無法律規定，仍可以參考，像法院也將農業用地作農業使用證明書，當作論述資料。

訪談對象：臺中市政府農業局綜合企劃科科長 受訪者 B

訪談時間：2015 年 4 月 23 日

訪談僅就都市計畫內農業用地變更非農業用地，探究農業發展條例第 38-1 條之法制面看法。

議題一：私有農地存有部分公眾使用之設施免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分公眾使用之設施，何謂在不影響農業使用下，得整筆農地核發農業用地作農業使用證明書，其認定標準為何？如整筆農地存有公眾設施，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：無。

二、目前公眾使用之設施包括那些？認定機關為何？有無供公眾使用多久時間才能享受稅賦減免優惠之規定？

答：無。

三、此項規定與大法官解釋 400 號有何差異？

答：無。

議題二：供公眾使用農村再生設施之農地免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分供農村社區使用之農村再生相關公共設施，其公共設施審認條件為何？由何機關證明？如整筆農地供農村再生相關公共設施使用，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：無。

二、農村再生相關公共設施，如構造物涉及建築法，有無須一併審查是否屬於合法建物？

答：無。

議題三：視為農業用地減免稅賦審查機制問題。

一、何謂視為農業用地？為何都市計畫內，農業用地變更非農業用地，仍可依農業發展條例第 38-1 條規定，享受稅賦減免之優惠？

答：(一) 都市計畫內農業用地變更非農業用地時，現場為農業使用，且符合農業發展

條例第 38-1 條第 1 或 2 款其中之一情形，方為視為農業用地。

(二) 都市計畫未完成細部計畫前或實施市地重劃、區段徵收前，因屬於政府因素，無法供地主合法使用，大法官解釋 406 號，就都市計畫整體開發地區因遲未能辦理整體開發所產生之各種問題，請都市計畫主管機關積極解決，特頒「都市計畫整體開發處理方案」因應，內政部要求在都市計畫通盤檢討提出解決方案，通常不能執行，產生影響地主權益。當土地移轉時，因屬於農業發展條例第 38-1 條情形，非地主因素，且現場仍然為農業使用，政府同意依該條規定享有減免賦稅。

二、都市計畫內農業用地變更非農業用地時，應經何機關認定始符合農業發展條例第 38-1 條規定？變更有無時間限制？視為農業用地使用狀況為何？

答：(一) 農業發展條例第 38-1 條規定，現場農業使用為農業主管機關審認，是否符合都市計畫未完成細部計畫前或實施市地重劃、區段徵收前之兩種情形之一，屬於都市計畫主管機關審認。

(二) 農業發展條例第 38-1 條無時間限制。在整體都市計畫完成前，該地區進行禁建、限建並無規定期限，故影響地主合法使用權益，此觀點農業發展條例第 38-1 條應該存在，以彌補地主權益損失。

(三) 農業使用。

三、此項規定有無違反租稅公平原則及刪除此項規定之必要？

答：在租稅公平原則觀點，審視農業發展條例第 38-1 條第 1、2 款說明如下：

(一) 細部計畫未完成前（第 1 款）：存在合理，因原農業使用未完成細部計畫前，仍為農業使用。

(二) 細部計畫完成再進行市地重劃、區段徵收前（第 2 款）：尚有檢討空間，細部計畫已將該區域完整配置，因為進行整體開發行為，將土地提高價值，財政部認為賦稅要公平，細部計畫完成再進行市地重劃、區段徵收前，對於短時間持有再轉手應該加以制止，以免有炒作土地之嫌。

議題四：農業用地作農業使用證明書之用途列為取締假農民問題。

一、農業用地作農業使用證明書之法源由來？用途為何？認定基準為何？

答：無。

二、實際從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源由來？審認民眾加入農民健康保險條件為何？使用農業用地作農業使用證明書列為審認文件之一，有無違反「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」之規定？

答：無。



訪談對象：臺中市政府農業局農會輔導休閒農業科科長 受訪者 C

訪談時間：2015 年 4 月 20 日

訪談僅就農村再生公共設施，及用於參加農民健康保險佐證資料等問題，探究法制面看法。

議題一：私有農地存有部分公眾使用之設施免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分公眾使用之設施，何謂在不影響農業使用下，得整筆農地核發農業用地作農業使用證明書，其認定標準為何？如整筆農地存有公眾設施，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：無。

二、目前公眾使用之設施包括那些？認定機關為何？有無供公眾使用多久時間才能享受稅賦減免優惠之規定？

答：無。

三、此項規定與大法官解釋 400 號有何差異？

答：無。

議題二：供公眾使用農村再生設施之農地免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分供農村社區使用之農村再生相關公共設施，其公共設施審認條件為何？由何機關證明？如整筆農地供農村再生相關公共設施使用，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：（一）農業用地作農業使用證明業務，在審認現地有農業使用，其餘都由各主管機關審認。關於農村再生相關公共設施，是行政院農業委員會水土保持局審核定施作，其公共設施審認條件，乃依辦理農村再生相關公共設施作業處理原則，說明如下：

1. 私有土地必須發包前取得土地使用同意書，並有同意使用年限。
2. 土地容許使用狀況，必須非都市土地符合區域計畫法及非都市土地使用管制規則等規定，或都市計畫土地符合都市計畫法及其施行細則規定。

3.公共設施以不補助新建建築物為原則，如屬改善閒置空間或經營績效不善之設施者，應檢附符合使用目的之使用執照及建築結構安全鑑定相關文件。

(二) 依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款第(3)目規定，由中央主管機關（行政院農業委員會水土保持局）出具證明文件。

(三) 無。

二、農村再生相關公共設施，如構造物涉及建築法，有無須一併審查是否屬於合法建物？

答：依辦理農村再生相關公共設施作業處理原則，如構造物涉及建築法，必須遵守以下原則：

(一) 私有土地必須發包前取得土地使用同意書，並有同意使用年限。

(二) 土地容許使用狀況，必須非都市土地符合區域計畫法及非都市土地使用管制規則等規定，或都市計畫土地符合都市計畫法及其施行細則規定。

(三) 公共設施以不補助新建建築物為原則，如屬改善閒置空間或經營績效不善之設施者，應檢附符合使用目的之使用執照及建築結構安全鑑定相關文件。

在辦理農村再生相關公共設施作業處理原則第 15 點規定，已核定農村再生計畫範圍內且為私人無償提供公眾使用者，依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條規定，取得行政院農業委員會水土保持局出具之證明文件後，再向鄉（鎮、市、區）公所申請農業用地作農業使用證明書。故農業用地作農業使用證明業務，遭遇農村再生相關公共設施，不必探究其合法性，由行政院農業委員會水土保持局負責。

議題三：視為農業用地減免稅賦審查機制問題。

一、何謂視為農業用地？為何都市計畫內，農業用地變更非農業用地，仍可依農業發展條例第 38-1 條規定，享受稅賦減免之優惠？

答：無。

二、都市計畫內農業用地變更非農業用地時，應經何機關認定始符合農業發展條例第 38-1 條規定？變更有無時間限制？視為農業用地使用狀況為何？

答：無。

三、此項規定有無違反租稅公平原則及刪除此項規定之必要？

答：無。

議題四：農業用地作農業使用證明書之用途列為取締假農民問題。

一、農業用地作農業使用證明書之法源由來？用途為何？認定基準為何？

答：無。

二、實際從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源由來？審認民眾加入農民健康保險條件為何？使用農業用地作農業使用證明書列為審認文件之一，有無違反「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」之規定？

答：（一）從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源，為農民健康保險條例第 5 條第 6 項規定授權訂定。

（二）依從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法第 2 條規定，審認民眾加入農民健康保險條件如下：

- 1.年滿 15 歲以上者。
- 2.每年實際從事農業工作時間合計達 90 日以上者。
- 3.無農業以外之專任職業者。
- 4.農地依法從事農業工作連續經營滿 1 年，農地平均每人面積 0.1 公頃以上。
- 5.全年實際出售自營農、林、漁、畜產品銷售金額平均每人達月投保金額三倍以上或投入農業生產資材平均每人達月投保金額二分之一以上金額者。
- 6.未領有其他社會保險養老給付或老年給付者。

（三）行政院農業委員會解釋，利用有效期內農業用地作農業使用證明書，作為免現地勘查之證明文件，係因該筆農地近期有相關機關審認為經營農業生產使用，基於便民及減輕農會及公所現地勘查負擔之考量，故得以該農業用地作農業使用證明書作為申請參加農保之佐證文件之一，而非謂農業用地作農業使用證明書係為參加農保之必要文件。

訪談對象：臺中市政府農業局農地利用管理科科长 受訪者 D1

訪談時間：2015 年 4 月 20 日

關於農業用地作農業使用認定及核發證明辦法修正後，對於下列議題一～四已與本科受訪者 D2 訪談完成，本人僅做重點式說明看法，其他遵照受訪者 D2 意見。

議題一：私有農地存有部分公眾使用之設施免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分公眾使用之設施，何謂在不影響農業使用下，得整筆農地核發農業用地作農業使用證明書，其認定標準為何？如整筆農地存有公眾設施，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：如受訪者 D2 意見。

二、目前公眾使用之設施包括那些？認定機關為何？有無供公眾使用多久時間才能享受減免賦稅優惠之規定？

答：如受訪者 D2 意見。

三、此項規定與大法官解釋 400 號有何差異？

答：如受訪者 D2 意見。

議題二：供公眾使用農村再生設施之農地免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分供農村社區使用之農村再生相關公共設施，其公共設施審認條件為何？由何機關證明？如整筆農地供農村再生相關公共設施使用，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：如受訪者 D2 意見。

二、農村再生相關公共設施，如構造物涉及建築法，有無須一併審查是否屬於合法建物？

答：如受訪者 D2 意見。請教臺中市政府農會輔導休閒農業科，農村再生相關公共設施有無必須回歸建築法。

議題三：視為農業用地減免稅賦審查機制問題。

一、何謂視為農業用地？為何都市計畫內，農業用地變更非農業用地，仍可依農業發展條例第 38-1 條規定，享受稅賦減免之優惠？

答：如受訪者 D2 意見。

二、都市計畫內農業用地變更非農業用地時，應經何機關認定始符合農業發展條例第 38-1 條規定？變更有無時間限制？視為農業用地使用狀況為何？

答：如受訪者 D2 意見。

三、此項規定有無違反租稅公平原則及刪除此項規定之必要？

答：如受訪者 D2 意見。關於都市計畫未完成前，享有減免賦稅優惠，有無違反租稅公平原則，應請教臺中市政府都市發展局意見。

議題四：農業用地作農業使用證明書之用途列為取締假農民問題。

一、農業用地作農業使用證明書之法源由來？用途為何？認定基準為何？

答：如受訪者 D2 意見。

二、實際從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源由來？審認民眾加入農民健康保險條件為何？使用農業用地作農業使用證明書列為審認文件之一，有無違反「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」之規定？

答：(一) 如受訪者 D2 意見。

(二) 如受訪者 D2 意見。

(三) 如受訪者 D2 意見。參加農民健康保險審查為「人」有從事農業，而農業用地作農業使用證明書審查為「農業用地」有從事農業，不應該混為一談，理應檢討。

訪談對象：臺中市政府農業局農地利用管理科股長 受訪者 D2

訪談時間：2015 年 4 月 16 日

議題一：私有農地存有部分公眾使用之設施免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分公眾使用之設施，何謂在不影響農業使用下，得整筆農地核發農業用地作農業使用證明書，其認定標準為何？如整筆農地存有公眾設施，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：（一）在行政院農業委員會 2013 年 7 月 23 日修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法前，縣市政府及公所常常公眾使用道路（如既成道路、農路等）及私設道路審認混淆不清，且對土地所有權人提供土地公眾使用必須課稅有不公平聲浪，行政院農業委員會方於 2013 年 7 月 23 日修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法。

關於私有農地存有部分公眾使用之設施，應從農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，條文前半段為道路（如既成道路、農路等），條文後半段為其他公共設施（如公園、綠地及社區活動中心等），兩者之間最主要立法精神為符合公眾性或公益性，方符合該條文規定。

1.道路部分，必須符合如下認定標準：

- （1）部分農業使用、部分公眾使用。
- （2）私人無償（無領補償金）提供政府施設（含養護）。
- （3）供公眾使用道路。

2.其他公共設施部分，必須符合如下認定標準：

- （1）依法應徵收（含有償提供）而未徵收（土地徵收條例規定）。
- （2）部分農業使用、部分公眾使用。
- （3）公共設施必須符合公眾性或公益性（不論之前施設，而論現在使用狀況）。

符合上述認定標準者，得整筆農地核發農業用地作農業使用證明書，不用扣除部分道路或其他公共設施面積。

- (二) 關於整筆農地存有公眾設施下，並無與農業經營不可分離之審認條件，故不符合農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，無法核發農業用地作農業使用證明書，應先徵詢公眾設施管理、維護機關意見後，請土地所有權人逕向稅捐稽徵機關申請減免賦稅。

二、目前公眾使用之設施包括那些？認定機關為何？有無供公眾使用多久時間才能享受減免賦稅優惠之規定？

答：(一) 公眾使用之設施包括道路（如既成道路、農路等）及其他公共設施（如公園、綠地及社區活動中心等）等，必須符合農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定之認定標準，方能符合公眾設施。

- (二) 在認定公眾設施之機關，一般農業主管機關，無法直接從現地知悉，何單位施設或管理維護機關，必須請土地所有權人或申請人，先行提供何機關施設或管理維護，再由受理農業用地作農業使用證明申請書之單位，另函徵詢各施設或管理維護機關意見，以釐清該設施是否符合公眾使用。

- (三) 部分農業用地設置公眾使用設施，必須多少時間，才能享有減免賦稅，在農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，目前狀態是公眾性或公益性，並無提供多久時間才能享受減免賦稅優惠之規定。

三、此項規定與大法官解釋 400 號有何差異？

答：在所有公共使用之設施中，道路設置、使用狀態最為複雜，其中臺中市政府建設局所管轄的既成道路，就是大法官解釋 400 號所敘述的私有土地提供道路使用下，必須保障土地所有權人之權益原則，而在本人所知既成道路有以下兩種情形：

- (一) 政府機關施設道路：由道路主管機關（臺中市政府建設局）出具證明，請土地所有權人逕向稅捐稽徵機關申請免稅。

(二) 由兩側地主讓出來的道路，無法查明施設機關：此種道路為年代久遠（20 年以上），且占用部分農業用地之情形，應先函詢道路主管機關（臺中市政府建設局），及由土地所有權人出具切結書，請逕向稅捐稽徵機關申請免稅。

以上兩種既成道路之情形，都是年代久遠或由政府施設，所產生公共使用之設施，應由稅捐稽徵機關主動徵詢道路主管機關（臺中市政府建設局）後，逕為免稅，因與農業經營並無相關，應免申請農業用地作農業使用證明書。

議題二：供公眾使用農村再生設施之農地免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分供農村社區使用之農村再生相關公共設施，其公共設施審認條件為何？由何機關證明？如整筆農地供農村再生相關公共設施使用，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：（一）關於農村再生，非農地利用管理科業務，應請教臺中市政府農會輔導休閒農業科，就本人所知農村再生基本精神，公共設施不一定要蓋在農地上，而是活化目前舊有公共設施，目前建築物應蓋在建地上，在修法後臺中市政府農業局尚未遇到農村再生相關公共設施蓋在農地上案件。

（二）依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款第（3）目規定，經中央主管機關（行政院農業委員會水土保持局）出具證明文件。

（三）關於整筆農地存有農村再生設施下，並無與農業經營不可分離之審認條件，故不符合農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條規定，無法核發農業用地作農業使用證明書，應先徵詢農村再生主管機關（行政院農業委員會水土保持局）後，請土地所有權人逕向稅捐稽徵機關申請減免賦稅。

二、農村再生相關公共設施，如構造物涉及建築法，有無須一併審查是否屬於合法建物？

答：在核定農村再生之前，農村再生主管機關（行政院農業委員會水土保持局）有審查機制，而審查農業用地作農業使用證明書過程中，行政院農業委員會水土保持局出具證明文件佐證，占用部分農業用地之設施合法性，應予以尊重。

議題三：視為農業用地減免稅賦審查機制問題。

一、何謂視為農業用地？為何都市計畫內，農業用地變更非農業用地，仍可依農業發展條例第 38-1 條規定，享受減免賦稅之優惠？

答：(一) 依農業發展條例第 38-1 條第 1 項第 1、2 規定，現場農業使用，且經都市計畫主管機關認定，符合細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，才能視為農業用地。

(二) 農業用地因政府施行都市計畫，原本務農民眾並無住宅或其他非農業之使用目的，導致損害繼續從事農業權益，這種情形為政府所為而非地主所為，地主屬於非願意。原本規範視為農業用地，是在農業發展條例施行細則 14-1 條規定，經 2010 年 12 月 8 日立法院通過修正農業發展條例，增列農業發展條例第 38-1 條規定，提高視為農業用地於母法位階。

二、都市計畫內農業用地變更非農業用地時，應經何機關認定始符合農業發展條例第 38-1 條規定？變更有無時間限制？視為農業用地使用狀況為何？

答：(一) 依農業發展條例第 38-1 條規定，視為農業用地認定條件有如下：

1. 農業主管機關：受理農業用地作農業使用證明申請書，審認實地勘查時，確實為農業使用。
2. 都市計畫主管機關：認定符合細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，才能視為農業用地。

關於兩種機關審認問題不同，應由何機關先行辦理，依法為分別檢具，故可併行審認。實務上，應請申請人先徵詢都市計畫主管機關之意見，如不符合細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，就不必繳規費申請農業用地作農業使用證明書。

(二) 農業發展條例於 2010 年 12 月 8 日增訂第 38-1 條，因之前僅規定於農業發展條例施行細則 14-1 條規定時，財政部歷年函釋均以 1983 年 8 月 3 日以後變更為非農業用地者，始有適用，惟此對 1983 年 8 月 3 日以前即變更為非農業用地之土地所有權人顯有不公。在 2010 年 12 月 8 日增訂農業發展條例第 38-1

條規定，不再有時間上限制，完全由地方政府裁量。

(三) 管制視為農業用地之適用，前提為都市計畫主管機關認定符合細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，這些端視都市計畫書內容。而申請農業用地作農業使用證明書，實地勘查現地狀態，必須為農業使用。

三、此項規定有無違反租稅公平原則及刪除此項規定之必要？

答：政府施行都市計畫後，造成原本務農民眾不公平，本人認為此條規定，確實有存在之必須性。但對於非農業用地核發農業用地作農業使用證明書，並無法源依據，因農業發展條例第 37、38 條規定農業用地賦稅，而農業發展條例第 39 條規定農業用地作農業使用證明書之法源，只有 2010 年 12 月 8 日增訂農業發展條例第 38-1 條規定非農業用地賦稅，故非農業用地無法源核發農業用地作農業使用證明書，確有修正農業發展條例之必要性。

議題四：農業用地作農業使用證明書之用途列為取締假農民問題。

一、農業用地作農業使用證明書之法源由來？用途為何？認定基準為何？

答：(一) 2000 年以前，憲法原規定從事農業人民為自耕農，當時「管地又管人」之政策，延伸出自耕能力證明書，證明農業用地作農業使用且承受農業用地為自耕農。2000 年以後，取消自耕農職業別，轉變農業用地政策為「管地不管人」，延伸出農業用地作農業使用證明書。在農業發展條例第 39 條第 2 項授權制定農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，做為核發農業用地作農業使用證明書之法源。

(二) 在農業用地作農業使用證明書僅在農業發展條例第 39 規定，農業用地減免賦稅使用。而農業用地作農業使用證明書有另一用途，為興建農舍佐證現地為超過 90% 以上農業使用，但無法源依據。現在農業用地作農業使用證明書之用途，都廣泛使用，也被法院採納為合法文件之一，猶如尚方寶劍，現在農業用地作農業使用證明申請書特別拘限減免賦稅及興建農舍使用等兩種用

途，試圖避免廣泛做為其他使用。

- (三) 農業用地作農業使用證明書之認定基準，必須符合農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 4 條規定農業使用，及同辦法第 6 條規定部分農業使用，做為核發農業用地作農業使用證明書之認定基準。

二、實際從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源由來？審認民眾加入農民健康保險條件為何？使用農業用地作農業使用證明書列為審認文件之一，有無違反「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」之規定？

答：(一) 關於農保之法源，非農地利用管理科業務，應請教農會輔導休閒農業科。

- (二) 關於審認民眾加入農民健康保險條件，非農地利用管理科業務，應請教農會輔導休閒農業科。

- (三) 農業用地作農業使用證明書之用途為減免賦稅，而將農業用地作農業使用證明書列為參加農民健康保險審認文件之一，當然有違反農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 3 條規定，非法定用途。但行政院農業委員會企劃處及輔導處，經多次會商，取得如曾經申請農業用地作農業使用證明書，得為加入農民健康保險之參考依據，而非做為加入農民健康保險佐證資料之共識。

訪談對象：臺中市沙鹿區公所農業及建設課課長 受訪者 E1

訪談時間：2015 年 4 月 21 日

關於農業用地作農業使用認定及核發證明辦法修正後，對於下列議題一～四已與本課受訪者 E2 訪談完成，本人僅做重點式說明看法，其他遵照受訪者 E2 意見。

議題一：私有農地存有部分公眾使用之設施免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分公眾使用之設施，何謂在不影響農業使用下，得整筆農地核發農業用地作農業使用證明書，其認定標準為何？如整筆農地存有公眾設施，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：（一）依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定辦理，其餘如受訪者 E2 意見。

（二）如受訪者 E2 意見。

二、目前公眾使用之設施包括那些？認定機關為何？有無供公眾使用多久時間才能享受減免賦稅優惠之規定？

答：（一）如受訪者 E2 意見。

（二）如受訪者 E2 意見。

（三）如受訪者 E2 意見。

三、此項規定與大法官解釋 400 號有何差異？

答：如受訪者 E2 意見。

議題二：供公眾使用農村再生設施之農地免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分供農村社區使用之農村再生相關公共設施，其公共設施審認條件為何？由何機關證明？如整筆農地供農村再生相關公共設施使用，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：（一）如受訪者 E2 意見。

（二）如受訪者 E2 意見。

（三）如受訪者 E2 意見。

二、農村再生相關公共設施，如構造物涉及建築法，有無須一併審查是否屬於合法建物？

答：如受訪者 E2 意見。

議題三：視為農業用地減免稅賦審查機制問題。

一、何謂視為農業用地？為何都市計畫內，農業用地變更非農業用地，仍可依農業發展條例第 38-1 條規定，享受減免賦稅之優惠？

答：(一) 如受訪者 E2 意見。

(二) 如受訪者 E2 意見。

二、都市計畫內農業用地變更非農業用地時，應經何機關認定始符合農業發展條例第 38-1 條規定？變更有無時間限制？視為農業用地使用狀況為何？

答：(一) 如受訪者 E2 意見。

(二) 如受訪者 E2 意見。

(三) 如受訪者 E2 意見。

三、此項規定有無違反租稅公平原則及刪除此項規定之必要？

答：如受訪者 E2 意見。

議題四：農業用地作農業使用證明書之用途列為取締假農民問題。

一、農業用地作農業使用證明書之法源由來？用途為何？認定基準為何？

答：(一) 如受訪者 E2 意見。

(二) 如受訪者 E2 意見。

(三) 農業用地作農業使用認定及核發證明辦法。

二、實際從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源由來？審認民眾加入農民健康保險條件為何？使用農業用地作農業使用證明書列為審認文件之一，有無違反「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」之規定？

答：(一) 如受訪者 E2 意見。

(二) 如受訪者 E2 意見。

(三) 有違反農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 3 條規定。

訪談對象：臺中市沙鹿區公所農業及建設課技士 受訪者 E2

訪談時間：2015 年 4 月 21 日

議題一：私有農地存有部分公眾使用之設施免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分公眾使用之設施，何謂在不影響農業使用下，得整筆農地核發農業用地作農業使用證明書，其認定標準為何？如整筆農地存有公眾設施，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：（一）因行政院農業委員會 2013 年 7 月 23 日修正農業用地作農業使用認定及核發證明辦法後，已經開了農業用地得存在公眾設施之門，基層公所承辦人員當然遵照辦理。關於認定標準，認為公眾使用之定義，最為重要，農業用地作農業使用證明之審查，以實地勘查為公眾使用狀態，而不探究以前時、空之使用狀態，故無法也無能追認何機關施作，因為也沒有意義，從現行法令面上，公眾使用之設施存在部分農業用地，已算農業使用狀態之一。

（二）關於整筆農地存有公眾設施下，應請土地所有權人逕向稅捐稽徵機關申請減免賦稅，免取得農業用地作農業使用證明書。

二、目前公眾使用之設施包括那些？認定機關為何？有無供公眾使用多久時間才能享受減免賦稅優惠之規定？

答：（一）依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，認定公眾使用之設施。

（二）由於農業用地作農業使用證明之審查，以實地勘查為行政裁量基準，故所有文件中以會勘紀錄最重要，其現場狀況要拍照，且要仔細描述現地使用狀況，遇到公眾使用之設施認定問題，本所並不會加會其他單位，因為浪費時間，且區公所道路維護機關為農業及建設課，與農業用地作農業使用證明業務同屬單位，近年人員異動頻頻，故加會恐無法達成審查目的，本所由農業用地作農業使用證明業務仔細審查描述現場狀況，是否為農業經營相關設施，才核發農業用地作農業使用證明書。在農業經營相關設施或公眾使用設施之判

斷，建議因地制宜，依在地狀況判斷基準改變，因行政院農業委員會解釋函都以大體上釋疑，而不太細說明，不然，就無法解釋下去了，如田埂解釋，行政院農業委員會請農改場，正常高度為 25cm~30cm，後來又說要申請農業用地作農業設施容許使用，都越來越奇怪，在臺北士林社子島地區，因河岸旁回填土後，田埂高度可能高達 2m 以上，這裡田埂能視為非法的嗎？故建議因地制宜變更判斷基準。

(三) 農業用地作農業使用證明之審查，以實地勘查為行政裁量基準，並無審查設施供公眾使用多久時間才能享受減免賦稅優惠。

三、此項規定與大法官解釋 400 號有何差異？

答：在農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定，並不開放私設巷道核發農業用地作農業使用證明書。現行農業用地作農業使用認定及核發證明辦法越來越開放，對於大法官解釋 400 號既成道路，亦包含農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 3 款規定內，得核發農業用地作農業使用證明書。針對道路部分，關於公家施設道路，但是通往保護區及死巷弄道路，就與農業經營無關，雖就行政院農業委員會解釋得核發農業用地作農業使用證明書，但就農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，並不能核發農業用地作農業使用證明書，而法官僅看法條規定，不看行政院農業委員會解釋函，故此類情形就堅持不核發，雖然到訴願委員會，只要仔細描述現場狀態，是否與農業經營相關，訴願委員會則尊重行政機關專業判斷。另一般道路供社區使用或農業使用，如何去判斷？都是以現場事實狀況判斷，如道路有斜坡通往周圍農地，就會判斷為農業使用，得核發農業用地作農業使用證明書，其餘情形，則判斷社區使用，不核發農業用地作農業使用證明書。建議臺中市政府農業局分為山、海、屯分 3 區，共同協商農業經營設施及公眾使用設施之判斷基準，互相交流經驗，久而久之就得到因地制宜判斷基準。

議題二：供公眾使用農村再生設施之農地免稅審核機制問題。

一、私有農地存有部分供農村社區使用之農村再生相關公共設施，其公共設施審認條件為何？由何機關證明？如整筆農地供農村再生相關公共設施使用，得否核發農業用地作農業使用證明書？

答：（一）農村再生是政策問題，就像休閒農業輔導管理辦法一樣，有 17 種設施，都不是以從事農業角度所制定政策，而農業再生設施，也是非農業設施，就像休閒瞭望台、樹屋等設施，歸類何種設施及安全有無問題，出人命後誰要負責。建議政府重視農村再生設施，應該歸類何種設施管制。

（二）依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 5 款第（3）目規定，經中央主管機關（行政院農業委員會水土保持局）出具證明文件。

（三）關於整筆農地存有農村再生設施，不符合農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條規定，無法核發農業用地作農業使用證明書。

二、農村再生相關公共設施，如構造物涉及建築法，有無須一併審查是否屬於合法建物？

答：農村再生所產生設施，應該回歸建築法或農業用地作農業設施容許使用同意書來管制，應請行政院農業委員會明確制定，才能回歸合法體制面管制，如長腳屋之設施，是應該用建築法管制，或用申請農業用地作農業設施容許使用審查辦法管制，但因農業設施無此長腳屋核准項目，無法依法審查，故農地產生各種奇怪設施，仍應請行政院農業委員會明確制定，以利遵循。

議題三：視為農業用地減免稅賦審查機制問題。

一、何謂視為農業用地？為何都市計畫內，農業用地變更非農業用地，仍可依農業發展條例第 38-1 條規定，享受減免賦稅之優惠？

答：（一）依農業發展條例第 38-1 條第 1 項第 1、2 規定，現場農業使用，且經都市計畫主管機關認定，符合細部計畫完成前，及市地重劃或區段徵收完成前之兩種情形之一，才能視為農業用地。

（二）視為農業用地屬於稅法問題，從事農業用地作農業使用證明業務，應該去領財政部薪水。因為都市計畫未完成屬於土地政策問題，只因地主移轉要免稅

向財政部申請，僅是繼續從事農業因素要求取得農業用地作農業使用證明書，方能享有免稅優惠，但自始至終都與農業無關，這就是內政部推給財政部，財政部推給行政院農業委員會，建議應該由財政部主政。

二、都市計畫內農業用地變更非農業用地時，應經何機關認定始符合農業發展條例第 38-1 條規定？變更有無時間限制？視為農業用地使用狀況為何？

答：(一) 都市計畫內農業用地變更非農業用地，已取消時間上限制，故變來變去，只要都市主管機關同意，就能視為農業用地辦理，但從區公所層級恐無法瞭解都市計畫變更由來，在 2012 年曾與臺中市政府農業局，針對農業發展條例第 38-1 條業務委託區公所，多次公函說明拒絕委託業務，因為無法從不同時空條件不同狀況，從區公所角度瞭解都市計畫變更由來，且案件數量並不多，應由臺中市政府農業局主辦，去瞭解都市計畫變更由來。

(二) 在 2010 年 12 月 8 日增訂農業發展條例第 38-1 條規定，不再有時間上限制。

(三) 農業發展條例第 38-1 條之問題，為都市計畫未完成屬於土地政策問題，而現場雖然從事農業使用，區公所很難瞭解都市計畫變更由來，故從事農業使用是表面，申請免稅是核心訴求，這應該回歸稅法處理，由財政部主政。

三、此項規定有無違反租稅公平原則及刪除此項規定之必要？

答：在都市計畫變來變去，只要在未完成前，都能依農業發展條例第 38-1 條規定申請減免賦稅，這是政策問題，對於此條有無違反租稅公平原則，應正視由中央都市主管機關所產生問題，推到各縣市政府，再推到區公所處理之合理及合法性，如果要處理應由縣市政府層級處理，以瞭解都市計畫變更由來。

議題四：農業用地作農業使用證明書之用途列為取締假農民問題。

一、農業用地作農業使用證明書之法源由來？用途為何？認定基準為何？

答：(一) 依農業發展條例第 39 條第 2 項授權制定農業用地作農業使用認定及核發證明辦法，做為核發農業用地作農業使用證明書之法源。

(二) 農業用地減免賦稅使用及興建農舍使用。關於興建農舍部分，近期，宜蘭縣

限制加入農民健康保險，才能興建農舍，而行政院農業委員會為了抓假農民，也在興建農舍條件，限縮必須參加農會會員之資格，才能興建農舍，但農會會員就不是假農民嗎？據所知加入農民健康保險人數約 100 萬人，而之前李登輝總統號稱 40 萬人農民，在現代從事農業人數約 10~20 萬人，這樣真的能抓到假農民嗎？

(三) 農業用地作農業使用認定及核發證明辦法。

二、實際從事農業工作農民申請參加農民健康保險認定標準及資格審查辦法之法源由來？審認民眾加入農民健康保險條件為何？使用農業用地作農業使用證明書列為審認文件之一，有無違反「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」之規定？

答：(一) 關於農保之法源，應請教臺中市政府農業局農會輔導休閒農業科。

(二) 加入農民健康保險條件，審認是否為假農民，無法認定，因為地球上沒有任何測量儀器可能知道誰是假農民，且憲法規定平等原則，及現行政府農地政策為管地不管人，造成無法審認何者為假農民，不像之前管地又管人，自耕能力證明審認自耕農，可以察查假農民，如行政院農業委員會召開修法後說明會中，長官說明假農民，我們是無法處理，但是監察院說醫生太太或拿 LV 包包的是假農民，從憲法平等原則，及管地不管人政策下，確實無法有效察查誰是假農民。其實要處理假農民問題，很簡易但是就是做不到，從加入農民健康保險的福利來看，有老農津貼每月 7000 元之外，還有生老病死之保險，其中老農津貼每月 7000 元，最讓人詬病，明顯有政策性買票，每屆總統都在加碼，如沒有了老農津貼，就沒必須加入農民健康保險了。建議老農津貼之財源，應回歸社會福利政策執行，保障從事農業民眾，因為職業災害無法繼續從農之保障理賠，鼓勵大家從事農業，但是政府就是做不到。

(三) 有違反農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 3 條規定。

附錄三 農業用地作農業使用證明相關申請表格

00 區農業用地作農業使用證明申請書 年 月 日

受文機關： 00 區公所

本人為辦理 興建農舍（農業發展條例第十八條申請興建自用農舍）

減免稅賦（農業發展條例第三十七條及第三十八條農業用地申請不課徵土地增值稅、免徵遺產稅、贈與稅）

在下列土地上須申請農業用地作農業使用證明，請惠予核發證明 份

土地標示						土地所有權人		現有設施項目及面積		土地使用現況
鄉鎮市區	地段	地號	面積(平方公尺)	使用分區	編定類別	姓名	權利範圍	現有設施名稱及核准文號	面積(平方公尺)	

申請人： (簽章)

代理人： (簽章)

出生日期：

住址：

國民身分證統一編號：

電話：

住址：

電話：

附註：

本申請書應填寫一份，並檢附下列文件，向土地所在地直轄市、縣（市）政府或其委任（辦）之鄉（鎮市區）公所申請：

- 一、最近一個月內核發之土地登記謄本及地籍圖謄本。但直轄市、縣（市）地政主管機關能提供網路查詢者，得免予檢附。
- 二、申請人身分證影本或戶口名簿影本。
- 三、目的事業主管機關許可文件及其他相關文件。
- 四、申請土地屬都市計畫農業區、保護區者，請填寫於「使用分區」欄，並應檢附都市計畫土地使用分區證明。
- 五、申請土地位於國家公園範圍內者，應另檢附國家公園管理機關出具之符合農業發展條例施行細則第二條第五款之證明文件。

00 區核發農業用地作農業使用證明書審查表

申請人			住址								
	鄉鎮市區	地段	小段	地號	使用分區	編定類別	面積(平方公尺)				
審查單位	審查(查證)項目						符合	不符合	審查人(簽章)	備註	
農業	一	農業用地實際作農作、森林、養殖、畜牧、保育使用者或依規定辦理休耕、休養、停養(應檢附相關證明文件)或有不可抗力等事由。									
	二	農業用地上之農業設施已依法申請核准，且無擅自變更使用情事，經檢附相關證明文件。									
	三	現場未有阻斷灌溉、排水系統等情事，或未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。									
	四	現場存在面積十平方公尺以下之土地公廟或有應公廟。									
	五	現場存在非都市土地使用編定公告前之墳墓或曾經原地修繕，經檢具證明文件。									
	六	現場存在農村再生相關設施，經檢具證明文件。									
	七	共有農業用地有違反使用管制規定情形，經檢具農業用地作農業使用認定及核發證明辦法(以下簡稱本辦法)第八條第一項所定文件之一。									
都市計畫	八	符合都市計畫分區使用管制規定者。									
建設(工務)	九	農業用地上有農舍或建物，並依法申請，且未有擅自改變使用情事者。									
	十	以多筆農業用地合併計算基地面積申請興建農舍，而其合併計算之農業用地有部分或全部移轉他人，未有致農舍坐落之農地不符合原申請興建農舍之要件者。									

OO 區核發農業用地作農業使用證明書審查表（續）

	十一	現場存在私人無償提供政府施設供公眾使用之道路或屬依法應徵收而未徵收性質之其他公共設施。				
	十二	現場存在非都市土地使用編定公告前之合法房屋，經檢具證明文件。				
地政	十三	非都市土地使用分區、用地編定類別及土地登記文件謄本之審查。				
	十四	協助本辦法第十條第三項界址鑑界之認定工作。	(文字敘述)			
環境保護	十五	農業用地未有遭受污染而不適作農業使用之情事。				
綜合審查意見	一、() 符合作農業使用認定基準，同意核發農業用地作農業使用證明書。 二、() 審查有應補正事項，退還申請人補正。補正事項： 三、() 審查不符合審查項目第(一)項規定，應予駁回。 現況說明：					
核定	承辦人	課長	首長			

附註：

- 一、因公害污染或不可抗力致農業用地無法利用，不以閒置不用論。
- 二、供農業、畜牧、養殖用水等使用之設施，例如：水井、抽水機房等，得核發農業用地作農業使用證明書，其抽水汲水涉及水權部分，另依水利法相關規定辦理。
- 三、前開審查表除農業機關(單位)外之有關機關(單位)得就審查項目第九項至第十四項部分，提供書面審查意見，有現場認定之必要者，應配合農業機關(單位)依本辦法第十條規定之實地勘查辦理。

註：因公害污染或不可抗力致農業用地無法利用不以閒置不用論。

附錄四 農業發展條例 38-1 條農業使用證明相關表格

農業發展條例第 38-1 條土地作農業使用證明申請書 年 月 日

受文機關：

本人辦理 適用農業發展條例第 37 條第 1 項「申請不課徵土地增值稅」

適用農業發展條例第 38 條第 1 項或第 2 項「申請免徵遺產稅、贈與稅、田賦」

下列土地須申請農業發展條例第三十八條之一土地作農業使用證明書，請惠予核發證明書份。

土地標示							土地所有權人		現有設施項目及面積		土地使用現況	
鄉鎮市區	地段	小段	地號	地目	面積(平方公尺)	使用分區	用地	姓名	權利範圍	現有設施名稱及核准文號		面積(平方公尺)

申請人： (簽章)

代理人： (簽章)

出生日期：

住址：

國民身分證統一編號：

電話：

住址：

電話：

附註：

本申請書應填寫一份，並檢附下列文件，向土地所在地直轄市、縣（市）政府申請：

一、最近一個月內核發之土地登記謄本及地籍圖謄本。但直轄市、縣（市）地政主管機關能提供網路查詢者，得免予檢附。

二、申請人身分證影本或戶口名簿影本。

三、目的事業主管機關許可文件及其他相關文件。

四、都市計畫使用分區證明。

00 區核發農業發展條例第 38-1 條土地作農業使用證明書審查表

申請人				住址				
鄉鎮市區	地段	小段	地號	使用分區	用地	地目	面積(平方公尺)	
審查單位	審查(查證)項目				符合	不符合	審查人(簽章)	備註
農業	一	屬農業用地變更為非農業用地。(註二)						
	二	土地實際作農作、森林、養殖、畜牧、保育使用者或有不可抗力等事由而未作農業使用。						
	三	現場未有阻斷灌溉、排水系統等情事，或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。						
	四	土地上之農業設施已依法申請核准且無擅自變更使用情事，經檢具證明文件。						
	五	共有土地有違反使用管制規定情形，經檢具農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第八條第一項所定文件之一。						
	六	現場存在面積十平方公尺以下之土地公廟或有應公廟。						
	七	實施土地使用管制前存在之墳墓或曾經原地修繕，經檢具證明文件。(註三)						
建設(工務)	八	現場存在私人無償提供政府施設供公眾使用之道路或屬依法應徵收而未徵收性質之其他公共設施。						
	九	土地上有農舍或建物，經依法申請且無擅自變更使用情事，經檢具證明文件。(註四)						
地政	十	界址無法確認時，協助辦理鑑界。			(文字敘述)			
環境保護	十一	土地遭受污染不適作農業使用。(註五)						

00 區核發農業發展條例第 38-1 條土地作農業使用證明書審查表（續）

綜合 審查 意見	一、() 符合作農業使用認定基準，同意核發農業發展條例第 38-1 條土地作農業使用證明書。 二、() 審查有應補正事項，退還申請人補正。補正事項： 三、() 審查不符合審查項目第 () 項規定，應予駁回。 現況說明：		
核定	承辦人	課(科)長	首長

註一：

- (一) 本表審查項目之審查單位得依府內權責分工調整並於函送農委會備查後使用。
- (二) 農業機關(單位)外之有關機關(單位)得就審查項目第八項至第十一項部分，提供書面審查意見，有現場認定之必要者，應配合農業機關(單位)依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第十條規定之實地勘查辦理。
- (三) 申請土地屬都市計畫行水區、河川區或洪水平原一級管制區土地者，得請水利及都市計畫機關(單位)協助提供意見或實地勘查。

註二：是否屬農業用地變更，應依變更前之「用地別」審認之；倘土地於編定前即被劃入都市計畫而無用地別可稽者，得依其「地目」標示為田、旱、林、原、牧、養、池、水、溜、溝之一者，認屬原為農業用地。

註三：實施土地使用管制係指「非都市土地使用編定公告日」；倘土地於編定前即被劃入都市計畫者，則指「都市計畫發布實施日」。

註四：農舍應檢附農舍之建築執照或足資證明原為農舍之證明文件；建物為合法房屋者，應檢附其變更為都市計畫非農業用地前即已存在之證明文件。

註五：因公害污染或不可抗力致土地無法利用，不以閒置不用論。

註六：供農業、畜牧、養殖用水等使用之設施，例如：水井、抽水設施(備)等，得核發本證明書，其抽水汲水涉及水權部分，另依水利法相關規定辦理。

附錄五 農業用地減免賦稅規定彙整表

法令	減免賦稅種類
平均地權條例第 35-2 條規定	配偶相互贈與之土地，不課徵土地增值稅。
平均地權條例第 36 條規定	因繼承而移轉者，不徵土地增值稅。
平均地權條例第 45 條規定	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。
土地稅法第 28 條規定	繼承移轉土地，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。
土地稅法第 28-2 條規定	配偶相互贈與之土地，得申請不課徵土地增值稅。
土地稅法第 33 條規定	持有土地年限超過 20~40 年以上，減徵最低稅率 20%~40%。
土地稅法第 39-2 條規定	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。
土地稅減免規則第 9 條規定	無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。
土地稅減免規則第 15 條規定	作農業使用之農業用地，繼承及贈與民法第 1138 條繼承人，免徵田賦 10 年。
土地稅減免規則第 20 條規定	免徵土地增值稅之標準：繼承移轉土地、政府出售或贈與受贈土地、被徵收土地、都市計畫公共設施保留地之移轉土地、依法得徵收按補償售與機關、區段徵收土地、重劃內公共用地及抵費地、分割後地價相等、合併土地地價相等、私人贈與社會福利事業或依法設立私立學校土地，以上土地為。
遺產及贈與稅法第 17 條規定	除了配偶、扶養、身心障礙、親屬等遺產稅扣除部分金額，在農業使用之農業用地及其地上農作物，繼承人或受遺贈人，遺產稅扣除土地及其地上物之全數價值。
遺產及贈與稅法第 20 條規定	除了捐贈公家社福、扶養必要費用、配偶互贈財產等贈與稅不計入財產，在農業使用之農業用地及其地上農作物，贈與民法 1138 條所定繼承人，贈與稅不計入土地及其地上物之全數價值。
農業發展條例第 37 條規定	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。

<p>農業發展條例第 38 條規定</p>	<p>作農業使用之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人承受者，其土地及地上農作物之價值，免徵遺產稅，並自承受之年起，免徵田賦十年。作農業使用之農業用地及其地上農作物，贈與民法第 1138 條所定繼承人者，其土地及地上農作物之價值，免徵贈與稅，並自受贈之年起，免徵田賦十年。</p>
<p>農業發展條例第 38-1 條規定</p>	<p>農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合細部計畫尚未完成、已發布細部計畫但市地重劃或區段徵收計畫前情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第 37 條第 1 項、第 38 條第 1 項或第 2 項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦。</p>
<p>農業發展條例施行細則第 14-1 條規定</p>	<p>農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合細部計畫尚未完成、已發布細部計畫但市地重劃或區段徵收計畫前情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第 37 條第 1 項、第 38 條第 1 項或第 2 項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦。</p>