

# 彰化縣政府訴願決定書（案號 98—507）

府法訴字第 0980083672 號

訴 願 人：○○○

地址：○○○

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 98 年 2 月 17 日彰稅法字第 0979958594 號復查決定書所為之處分，提起訴願。本府依法決定如下：

## 主 文

訴願駁回。

## 事 實

緣坐落本縣○○鄉○○段○○地號土地（下稱系爭土地），係訴願人（持分 1/6、持分面積 1,109.33 平方公尺）與案外人○○○、○○○及○○○等 3 人持分共有，為一般農業區之農牧用地。訴願人於 96 年 4 月 11 日出售系爭土地持分予案外人○○○，並申請依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效當期之公告現值為原地價，課徵土地增值稅。經原處分機關核准所請，並據以核課土地增值稅新臺幣（下同）8,160 元。嗣原處分機關查得系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效當時已違規未作農業使用，核與規定不符，乃以 77 年 11 月每平方公尺 120 元為前次移轉現值，重新核課土地增值稅 58 萬 6,598 元，扣除已納稅額 8,160 元，補徵土地增值稅 57 萬 8,438 元，訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

### 一、訴願意旨略謂：

96 年間已先查詢並依程序送件申請計算，評估有能力負擔稅負下始處分。但確定處分後，處分機關於稅捐核課期間重新核課土地增值稅補徵 57 萬 8,438 元，並無考量地政機關辦理移轉

登記事項中繳（免）稅證明書之用意。另原處分機關依林務局農林航空測量所 88 年 4 月 25 日及 89 年 5 月 15 日拍攝之航照圖，以 77 年 11 月為前次移轉現值，重新核課土地增值稅。可知原處分機關係主觀認定本人未實際作農業使用，過於便宜計算，並與土地稅法體恤農民辛勞之立法有悖。再按司法院釋字第 420 號解釋所指仍有適用界限，不得以該原則而超越法律可能之文義範圍進行漏洞補充，進而加重人民稅負。又土地稅法第 39 條之 2 規定，有關農業用地之減免與補徵，並無規定不得申請優惠稅率之適用云云。

## 二、答辯意旨略謂：

- （一）農地移轉可否適用土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，以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，應視其於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時，整筆土地是否同時具備農業用地及依法作農業使用之要件而定。所謂農業用地，依土地稅法施行細則第 57 條第 1 款及農業發展條例第 3 條第 11 款規定，係指依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區及森林區之農牧用地。系爭土地編定為一般農業區農牧用地，固屬前揭法規農業用地範圍。惟所謂「農業使用」，依農業發展條例第 3 條第 12 款規定，係指農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍使用未閒置不用者而言。卷查系爭土地經本局現場實地勘查，該土地上除有 3 棟農舍（門牌分別為○○鄉○○村○○路○○號）外，尚有違規建物 2 棟，1 棟無門牌，另 1 棟建物門牌為○○鄉○○村○○路臨○○號。農舍設有○○宮，另有部分土地鋪設水泥作為停車場使用，部分土地堆置砂土及部分土地荒廢未作農業使用。又經調閱林務局農林航空測量所 88 年 4 月 25 日及 89 年 5 月 15 日拍攝之航照圖所示，系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時之使用情形，與

上揭實勘現況大致相同。再據訴願人及案外人○○○97年9月16日談話筆錄指出，系爭土地並無訂立分管契約。另系爭土地共有人○○○同日談話筆錄指出，89年1月28日前系爭土地上堆置之砂石，係為協助西濱道路建築，由案外人○○○（另一共有人）出面供給廠商作砂石場使用，而地上之建物、○○宮及停車場均為共有人所共有。綜上所述，足證系爭土地於89年1月28日土地稅法修正生效時，已不符合整筆土地均作農業使用之要件甚明。原處分將訴願人前次移轉現值調整為77年11月每平方公尺120元，並依法補徵土地增值稅，並無違誤。

- (二) 訴願人主張不得以實質課稅原則而超越法律可能之文義範圍進而加重人民稅負及農業用地之補徵並無規定不得申請優惠稅率之適用乙節。經查訴願人與○○○於96年4月11日向本局共同申報移轉系爭土地，並於申報書上勾選「本筆土地於89年1月28日土地稅法修正公布生效時，為『作農業使用之農業用地』，請依修正生效當期公告土地現值為原地價課徵土地增值稅」，本局依申請人在申報書上之切結，經書面審核准予所請並核課土地增值稅8,160元在案。惟系爭土地嗣經本局查得於89年1月28日土地稅法修正公布生效時已有部分土地未作農業使用，已如前述，自無土地稅法第39條之2第4項規定之適用至明，與訴願人所稱實質課稅原則無涉。基此，申請人對系爭土地有無作農業使用之重要事項，係提供不正確資料或為不完全陳述，致使本局依該項資料或陳述而准予所請，則本局依稅捐稽徵法第21條、土地稅法及首揭財政部函釋規定，按一般用地稅率重新核課土地增值稅58萬6,598元，扣除已納稅額8,160元，應補徵土地增值稅57萬8,438元，並無違誤。

理 由

一、按稅捐稽徵法第 21 條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 5 年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為 5 年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者；其核課期間為 7 年。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」。

土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及第 4 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。……作農業使用之農業用地，於本法中華民國 89 年 1 月 6 日修正施行後第 1 次移轉，或依第 1 項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」。

土地稅法施行細則第 57 條第 1 款規定：「本法第 39 條之 2 第 1 項所定農業用地，其法律依據及範圍如下：一、農業發展條例第 3 條第 11 款所稱之耕地。」。

農業發展條例第 3 條第 11 款及第 12 款規定：「本條例用辭定義如下：……十一、耕地：指依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區及森林區之農牧用地。十二、農業使用：指農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍等使用者。」。

財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號函釋略以：「……二、土地稅法第 39 條之 2 第 4 項有關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，課徵土地增值稅規定之適用，應以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，仍『作農業使用之農業用地』為適用範圍；如土地稅法 89 年 1

月 28 日修正公布生效時，已未作農業使用之農業用地，尚無上開原地價認定規定之適用。上揭條項所定原地價之認定及相關冊籍之註記，依下列規定辦理：……（三）經查證認定移轉土地確屬農業用地，且無下列事證，證明其於 89 年 1 月 28 日未作農業使用者，應准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：1. 依相關主管機關通報（如建築執照等）或稽徵機關稅籍資料（如田賦改課地價稅等），查得該土地於 89 年 1 月 28 日已未作農業使用者。2. 其他具體事證足以證明移轉土地，於 89 年 1 月 28 日未作農業使用者。」。

二、卷查系爭土地編定為一般農業區農牧用地，核屬農業用地，按土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，作農業使用之農業用地，固得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，惟由財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號函釋意旨，可知移轉農業用地申請按土地稅法第 39 條之 2 第 4 項之規定計算原地價者以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，仍「作農業使用之農業用地」為適用範圍。換言之，如土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，已未作農業使用之農業用地，即無上開原地價認定規定之適用，先予敘明。本件原處分機關據林務局農林航空測量所 88 年 4 月 25 日及 89 年 5 月 15 日拍攝之航照圖，認為系爭土地有不符農業使用之情形，遂於 97 年間前往現場勘查，發現系爭土地上除有 3 棟農舍（門牌分別為○○鄉○○村○○路○○號）外，尚有違規建物 2 棟，1 棟無門牌，另 1 棟建物門牌為○○鄉○○村○○路○○號。農舍設有○○宮，另有部分土地鋪設水泥作為停車場使用，部分土地堆置砂土及部分土地荒廢未作農業使用，此有卷附航照圖影本、現場採證照片影本在卷足稽，並經原處分機關答辯陳明在卷。復據系爭土地之共有人○○○97 年 9 月 16 日談話筆錄略以：「問：據本局查得該筆

土地之航照圖資料，該筆土地於 89 年 1 月 28 日以前即已有數棟建物及堆置砂石……答：據瞭解係協助公路局西濱快速道路建築，由○○○出面供給廠商作砂石場。……」顯見系爭土地於 89 年 1 月 28 日已有未作農業使用之情形，揆諸首揭規定，自不得以 89 年 1 月當期公告之土地現值為原地價，是原處分機關以 77 年 11 月每平方公尺 120 元為前次移轉現值，於核課期間對訴願人補徵土地增值稅，並無違誤，復查決定遞予維持，亦無不合，均應予維持。至訴辯雙方其餘爭辯，因與本件訴願決定結果不生影響，自毋庸一一論述，併此敘明。

三、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	張瑞濱
委員	林宇光
委員	陳廷墉
委員	陳基財
委員	黃鴻隆
委員	溫豐文
委員	蔡和昌

中 華 民 國 98 年 6 月 2 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如對本決定不服，得於決定書送達之次日起 2 個月內向臺中高等行政法院提起行政訴訟。