

# 彰化縣政府訴願決定書（案號 99－105）

府法訴字第 0980272203 號

訴 願 人：○○○

地址：○○○

訴願代理人：○○○ 律師

地址：○○○

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因請求退稅事件，不服原處分機關員林分局 98 年 8 月 14 日彰稅員分三字第 0982038849 號函所為之處分，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），宗地面積為 3638 平方公尺，為特定農業區之農牧用地，原為案外人○○○所有，於 98 年 1 月 6 日經臺灣彰化地方法院民事執行處（下稱民事執行處）進行拍賣，由訴願人得標買受，嗣民事執行處以 98 年 1 月 17 日彰院賢執乙 97 年度執字第 5323 號函請原處分機關查報系爭土地之土地增值稅等金額，經原處分機關依土地稅法第 30 條第 1 項第 5 款規定，按拍定價額 353 萬元計算漲價總數額，以一般稅率核定土地增值稅，計新臺幣（下同）81 萬 2,122 元，並以 98 年 2 月 4 日彰稅員分一字第 0982003030A 號函請民事執行處代為扣繳在案。訴願人與案外人○○○主張系爭土地乃作農業使用之農業用地，分別於 98 年 2 月 27 日、98 年 7 月 10 日及 98 年 7 月 31 日，向原處分機關申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，不課徵土地增值稅及退還溢繳之土地增值稅。案經原處分機關查得系爭土地於拍定日當時，地上建物除原已核准興建之雞舍（面積

2144.64 平方公尺) 外，另有違法增建之雞舍 666.97 平方公尺、倉庫 318.7 平方公尺及鐵架造飼料筒 9.04 平方公尺，已不得認定作農業使用，並與土地稅法第 39 條之 2 第 1 項之規定不符，遂以 98 年 8 月 14 日彰稅員分三字第 0982038849 號函駁回訴願人與○○○○之申請，訴願人不服，於 98 年 9 月 23 日提起訴願，嗣於同年 10 月 14 日及 11 月 9 日補充訴願理由，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：

(一) 系爭土地總面積 3638 平方公尺，經前土地所有權人○○○○於 81 年 6 月 24 日合法取得埔鹽鄉公所鹽鄉建字第○○○號畜牧設施雞舍使用執照，證明農地面積 3638 平方公尺均從事農業生產雞蛋。系爭土地上建物有合法畜牧設施雞舍面積 2144.64 平方公尺，另有增建面積 666.97 平方公尺，倉庫 318.7 平方公尺，鐵架飼料筒 9.04 平方公尺，以上設施皆屬農業用地供農業經營不可分離之農業使用。訴願人於 98 年 1 月 6 日得標買受，且於 98 年 2 月 27 日取得○○○鄉公所鹽鄉農字第○○○號所核發農業用地作農業使用證明書，並於同日檢附證件向○○○分局提出農業用地移轉不課徵土地增值稅之申請。按土地稅法第 39 條之 2 第 1 項、農業發展條例第 3 條第 1 項第 10 款第 2 目及第 37 條第 1 項規定，系爭土地增建之雞舍、倉庫、飼料筒等均屬於農業用地供農業經營不可分離之農業使用，原處分機關未能舉證前開畜牧設施與從事農業經營生產之雞蛋無關，或系爭土地有非法從事「作農業使用」之情形，逕予指摘拍定日當時地上有未取得合法執照之增建建物，係非屬「作農業使用之農業用地」，核與上開法條之規定不合，顯有錯誤而不足採證，訴願人請求退還溢繳土地增值稅 81 萬 2,122 元，洵屬正當。

(二) 系爭土地上建物業於 98 年 7 月 27 日全部拆除並從事耕種，豈可謂與法條之規定不合，且原處分機關業於 98 年 7 月 29

日彰稅員分二字第 0982036311 號函說明：派員現場勘查尚無不合，全部拆除耕種有案，何以又在 98 年 8 月 14 日處分函做出違法處分？

- (三)另訴願人於 98 年 2 月 27 日向○○分局提出農業用地移轉不課徵土地增值稅之申請，卻於 98 年 9 月 10 日始收受處分書，依行政程序法第 51 條規定，原處分機關延宕至本年 9 月 10 日始讓訴願人收受該處分，已逾期 6 個月又 11 日，顯有承辦員不作為致送達該處函係屬無效行政行為云云。

## 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 1 項規定不課徵土地增值稅，應視其於移轉時整筆土地是否同時具備為農業用地及依法作農業使用之要件而定。系爭土地編定為特定農業區農牧用地，核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，且依同法第 8 條之 1 第 2 項前段規定，農業土地上興建有固定基礎之農業設施，應先申請農業設施之容許使用，並依法申請建築執照。卷查系爭土地 98 年 1 月 6 日拍定時，依臺灣彰化地方法院 98 年 1 月 21 日彰院賢 97 執乙 5323 字第○○號不動產權利移轉證明書及彰化縣○○地政事務所 97 年 5 月 28 日建物測量成果圖（○○段 1484 地號、264 建號）所載建物面積地面層 2811.61 平方公尺、附屬建物面積-倉庫 318.7 平方公尺、飼料筒 9.04 平方公尺。惟查本縣○○鄉公所（下稱○○鄉公所）81 年 6 月 24 日彰鹽建鄉字第○○號實施區域計畫地區畜牧設施雞舍使用執照，合法申請用途之畜牧設施雞舍建築面積僅為 2144.64 平方公尺，故系爭土地上建物除合法建築面積 2144.64 平方公尺外，另有未合法增建地面層面積 666.97 平方公尺及違建物倉庫 318.7 平方公尺與鐵架造飼

料筒 9.04 平方公尺。訴願人於 98 年 2 月 27 日檢附○○鄉公所 98 年 2 月 27 日埔鄉農字第○○號農業使用證明書等資料申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，系爭土地是否符合作業農業使用，經○○鄉公所於 98 年 4 月 15 日以鹽鄉農字第 0980004394 號查復（略以）：上揭農業使用證明書案，原申請核准面積 2144.64 平方公尺，與溪湖地政事務所測量成果圖面積 2811.61 平方公尺，確有增建面積 666.97 平方公尺。足證系爭土地於拍定移轉當時地上即有未取得合法執照之增建建物，準此，系爭土地未整筆均依法作農業使用甚明，原處分駁回不課徵土地增值稅之申請，並無違誤。

- (二) 查農業用地移轉與自然人時可否不課徵土地增值稅，應以「移轉當時」是否符合作業農業使用之規定而定。系爭土地於拍定移轉當時地上有未取得合法執照之增建建物，縱於嗣後已拆除違章建物並恢復做農業使用，依財政部 91 年 3 月 4 日台財稅字第 0910450801 號、91 年 8 月 21 日台財稅字第 0910455239 號函釋，亦無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定之適用，訴願人之主張顯然有誤，核無足採。
- (三) 至訴願人主張其於 98 年 2 月 27 日向○○分局提出農業用地移轉不課徵土地增值稅之申請，卻於 98 年 9 月 10 日始收受前開處分書，顯有逾期 6 個月又 11 日，曠日廢弛應作為而不作為乙節，經查員林分局因核對其申請案附畜牧設施雞舍使用執照合法建物面積與 97 年 5 月 28 日彰化縣○○地政事務所建物測量成果圖所載建物面積不符，為查證系爭土地上增建建物是否取得建造執照，多次發文函詢埔鹽鄉公所釐清案情，並無訴願人所指曠日廢弛應作為而不作為之情事云。

理 由

一、按稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還，其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限。」。

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。」。

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。」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 39 條規定：「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。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。」。

農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 1 條：「本辦法依農業發展條例（以下簡稱本條例）第三十九條第二項規定訂定之。」第 6 條第 1 款規定：「農業設施或農舍有下列各款情形之一者，不得認定為作農業使用：一、農業設施或農舍之興建面積，超過核准使用面積或未依核定用途使用者。」。

財政部 91 年 3 月 4 日台財稅字第 0910450801 號函釋略以：  
「本案土地於拍定當時上有違章建物，該違章建物雖於拍定後補辦建照手續及申請使用執照，不宜追溯認定該建物自始為合法。系爭土地於拍定當時顯不符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項所定作農業使用之要件，縱當事人於拍定後補辦相關手續，並憑以申請核發農業用地作農業使用證明書，仍無上述條項不課徵土地增值稅規定之適用。」。

二、按「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」為土地稅法第 39 條之 2 第 1 項所明定，依上開條文之意旨，土地移轉須同時具備：移轉之土地須為農業用地、移轉時須依法作農業使用中、須移轉與自然人等 3 個要件，方得予以免徵土地增值稅。查系爭土地係屬「田」地目之特定農業區農牧用地，此有該土地登記簿謄本附卷可稽，是系爭土地為前開規定之「農業用地」當屬無疑，則本件得否免徵土地增值稅之重點厥為系爭土地移轉予訴願人時是否依法作農業使用。按「拍賣之不動產，買受人自領得執行法院所發給權利移轉證書之日起，取得該不動產所有權。債權人承受債務人之不動產者亦同。」為強制執行法第 98 條第 1 項所明定，查訴願人係於 98 年 1 月 21 日領得系爭土地之不動產權利移轉證書，此有該不動產權利移轉證書影本附卷可稽，是系爭土地之移轉日應為 98 年 1 月 21 日。稽諸該不動產權利移轉證書，可知系爭土地建有鐵架造雞舍 2811.61 平方公尺，另有附屬建物：水泥板造倉庫 318.7 平方公尺、鐵架造飼料筒 9.04 平方公尺；惟據本縣○○鄉公所 81 年 6 月 24 日核發之畜牧設施使用執照所載，系爭土地核准使用之建築物為雞舍，面積僅 2144.64 平方公尺，此有前開使用執照影本在卷足稽；而系爭土地於移轉時，土地上建有未取得使用執照之雞舍 666.97 平方公尺及附屬建物 327.74 平方公尺，為訴願人所不爭執。是以，系爭土地移轉時，農舍之興建面積已超過核准使用面積，

依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 1 款規定，不得認定為作農業使用，洵堪認定。從而，原處分機關依拍定價額計算漲價總數額，按一般稅率核定土地增值稅 81 萬 2,122 元，並無稅捐稽徵法第 28 條第 1 項、第 2 項規定「因納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤」、「因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤」，致訴願人溢繳稅款之情形，訴願人請求退還溢繳之稅款，原處分機關否准所請，並無違誤，應予維持。

三、至訴願人主張系爭土地上建物除合法畜牧設施雞舍 2144.64 平方公尺外，增建之雞舍 666.97 平方公尺、倉庫 318.7 平方公尺、鐵架飼料筒 9.04 平方公尺皆屬農業用地供農業經營不可分離之農業使用，訴願人於 98 年 2 月 27 日業已取得○○鄉公所鹽鄉農字第○○號所核發農業用地作農業使用證明書，且系爭土地上建物亦於 98 年 7 月 27 日全部拆除並從事耕種云云，按農業發展條例第 8 條之 1 第 2 項前段規定：「農業土地上興建有固定基礎之農業設施，應先申請農業設施之容許使用，並依法申請建築執照。」準此，縱為農業經營不可分離之設施，仍應申請農業設施之容許使用，並依法申請建築執照，前開增建之建物既未取得建築執照，則系爭土地之建物已超過核准使用面積，至為灼然，當然不得認定作農業使用；且按農業用地移轉予自然人時，必以移轉時供農業使用，始有土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅之適用，而系爭土地移轉時，已有非供農業使用之情形，俱如前述，揆諸首揭規定，自不得以事後取得農業用地作農業使用證明書或拆除違規使用之建物，逕為主張系爭土地得溯及移轉時即符合作業使用之規定。訴願人此部分主張，恐係誤解法規所致，不足採據。又訴願人主張原處分已逾期 6 個月又 11 日，顯有承辦員不作為致送達該處函係屬無效行政行為乙節，經查原處分機關為查證系爭土地上增建建物是否取得建造執照，自 98 年 3 月

30 日起多次發文函詢○○鄉公所釐清案情，此有○○分局 98 年 3 月 30 日彰稅員分一字第 0982010789 號、98 年 7 月 23 日彰稅員分三字第 0982034135 號函及○○鄉公所 98 年 4 月 15 日鹽鄉農字第 0980004394 號、98 年 7 月 10 日鹽鄉農字第 0980009325 號、○○鄉公所 98 年 8 月 3 日鹽鄉農字第 0980010047 號函等附案可稽，尚難謂原處分機關有不作為之情形，且按行政程序法第 111 條規定：「行政處分有下列各款情形之一者，無效：一、不能由書面處分中得知處分機關者。二、應以證書方式作成而未給予證書者。三、內容對任何人均屬不能實現者。四、所要求或許可之行為構成犯罪者。五、內容違背公共秩序、善良風俗者。六、未經授權而違背法規有關專屬管轄之規定或缺乏事務權限者。七、其他具有重大明顯之瑕疵者。」原處分機關於調查證據完備後始作成本件原處分，核符行政程序法有關調查事實及證據之規定，縱因而有曠日費時之情形，尚難謂即構成前開無效之要件。訴願人如認本件原處分無效，得依同法第 113 條規定，向原處分機關請求確認行政處分無效，併此敘明。

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

訴願審議委員會主任委員	張瑞濱
委員	呂宗麟
委員	李仁淼
委員	林宇光
委員	陳廷墉
委員	黃鴻隆
委員	張奕群
委員	溫豐文
委員	楊瑞美
委員	蔡和昌

中 華 民 國      99      年    2      月    9      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。