

彰化縣政府訴願決定書（案號 100—118）

府法訴字第 0990245353 號

訴願人兼

訴願代表人：○○○

地址：○○縣○○市○○里○○路○○巷○○號

訴願人兼

訴願代表人：○○○

地址：○○縣○○市○○里○○路○○巷○號

訴願人：○○○

地址：○○市○○區○○里○○路○○號○樓

訴願人：○○○

地址：○○市○○區○○里○○路○○號○樓

訴願人：○○○

地址：○○縣○○市○○里○○路○○巷○號

訴願人：○○○

地址：○○縣○○市○○里○○路○○巷○號

訴願人：○○○

地址：○○縣○○市○○里○○路○○巷○號

訴願人：○○○

地址：○○市○○區○○里○○路○○巷○弄○
號○樓

訴願人：○○○

地址：○○市○○區○○村○○路○段○○○巷○
○之○號

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 99 年 9 月 3 日彰稅法
字第 0999927268 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

緣案外人○○○原所有坐落○○市○○段○○○地號全部土地（下稱：系爭土地），為特定農業區農牧用地，宗地面積 4,942.62 平方公尺，原地價為 59 年 8 月每平方公尺 23 元。96 年 3 月 26 日訂立契約，贈與訴願人○○○（持分 3/48）、○○○（持分 3/48）、○○○（持分 1/48）、○○○（持分 1/48）及○○○（持分 4/6）等 5 人，並於 96 年 3 月 27 日申報土地增值稅暨申請依 89 年 1 月 28 日土地稅法第 39 條之 2 第 4 項修正生效當期之公告土地現值每平方公尺 4,000 元為原地價課徵土地增值稅，經核定土地增值稅為 0 元在案。嗣於 98 年 2 月 24 日因贈與再申報土地增值稅時，經查核 89 年 1 月間系爭土地部分面積未作農業使用，不符前揭法條規定，前次移轉現值應予調回 59 年 8 月每平方公尺 23 元計算漲價總數額，按一般用地稅率向系爭土地贈與移轉時之受贈人即訴願人○○○、○○○、○○○、○○○及○○○等 5 人核定補徵土地增值稅新臺幣（以下同）535 萬 1,801 元。訴願人○○○、○○○、○○○、○○○及○○○等 5 人乃於 98 年 7 月 14 日申請更正申報現值及夫妻贈與部分改依土地稅法第 28 條之 2 申請不課徵土地增值稅，經原處分機關陳報財政部 99 年 1 月 4 日台財稅字第 09800548120 號函核釋，重新核定後，核定案外人○○○贈與訴願人○○○部分，准予改依土地稅法第 28 條之 2 規定不課徵土地增值稅，訴願人○○○受贈取得系爭土地部分（持分 4/6），前次移轉現值應由原 96 年 3 月每平方公尺 4,000 元調回 59 年 8 月每平方公尺 23 元；至訴願人○○○於 97 年 1 月 4 日再申報贈與系爭土地予訴願人○○○（持分 3/64）、○○○（持分 3/64）、○○○（持分 1/64）、○○○（持分 1/64）及案外人○○○（持分 1/8）部分，應以 59 年 8 月每平方公尺 23 元為前次移轉現值計算漲價總數額，補徵土地增值稅 160 萬 2,243 元，且因案外人○○○已於 97 年 6 月 18 日死亡，改向其繼承人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○及○○○等 7 人補徵其應補徵稅額部分，故原處分機關以 99 年 5 月 27 日彰稅土字第 0991704817B 號函向訴願人（即系爭土地贈與移轉時之受贈人及案外人○○○之繼承人）核定補徵土地增值稅。訴願人不服，申請復查，未獲

變更，訴願人仍未甘服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

- (一) 系爭土地於 89 年 1 月 28 日修正公布生效當時確實做為農業使用，自先父取得系爭土地於民國 86 年間同意由○○○興建農舍外，屋前空地為曬穀場，屋後搭蓋做為烘稻穀機及堆放稻米之稻倉，其餘大部分皆種植稻米並無供作他用。
- (二) 系爭土地申報移轉時，原處分機關已審核認同系爭土地係作農業使用並核發土地增值稅免稅證明書，為何當時不審慎審核，卻於多年後再補徵巨額稅款？且農業發展條例第 8 條之 1 於 92 年 2 月 7 日才增訂，系爭土地上作農業使用之固定物早已存在，原處分機關不該以此補稅，又有何依據認定其並非作農業使用。
- (三) 另原處分機關雖以航照圖認系爭土地在 89 年 1 月土地稅法修正公布時已有違規使用之情形，例：其所指做停車場使用，甚為不解？系爭土地非在繁華地帶且地處偏僻，何需設置停車場云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 本案經依林務局農林航空測量所 88 年、89 年航照圖顯示，系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行當時，地上除原合法農舍（門牌：○○市○○里○○路○○巷○○號）外，另有增建部分房屋及部分面積鋪設水泥供停車使用、圍牆等情形，與本局 98 年 5 月 8 日派員現場勘查結果相同。系爭土地屬非都市土地，按非都市土地使用管制規則第 6 條（88 年 6 月 29 日修正公布）及實施區域計畫地區建築管理辦法第 3 條規定，建築物之增建應依法申請建築執照，訴願人雖主張農舍後面增建部分係搭蓋做為烘稻穀機及堆放稻米之稻倉，惟其未能提出合法建築執照，增建部分係屬未合法建物，核與農業發展條例第 3 條第 12 款作農業使用之規定不符。又查農業用地週邊原則上不得興建與農業經營無關之圍牆，若

基於農業經營管理之特殊需要興建者，應將其視同農業設施之一部分而申請容許使用證明。至於「農舍」週邊之圍牆，則屬農舍附屬設施，應依「實施區域計畫地區建築管理辦法」或「農業用地興建農舍辦法」規定，併同農舍建築申請案一併申請合法執照，為行政院農委會91年4月9日農中經一字第901008996號函所明示，系爭土地上興建圍牆部分無申請容許使用或合法執照，依前揭函釋，亦與作農業使用之規定不符。至系爭土地部分面積鋪設水泥供停車使用部分，訴願人雖主張其並未設置停車場專供停車使用，惟其增建之房屋及圍牆部分，已不符作農業使用，是以，系爭土地於89年1月29日土地稅法修正公布當時，整筆土地未全部作農業使用，至臻明確，自無土地稅法第39條之2第4項規定之適用，訴願人主張系爭土地上作農業使用之固定物早已存在，農業發展條例第8條之1於92年2月7日才增訂，原處分機關不該以此補稅乙節，顯有誤解，此有土地登記第二類謄本、88及89年航照圖、98年5月8日現場照片、99年7月13日電話紀錄等資料附案可稽。

- (二) 綜上所述，本局依法將其前次移轉現值調回59年8月每平方公尺23元計算漲價總數額，按一般用地稅率向系爭土地申報贈與移轉時之受贈人即訴願人○○○、○○○、○○○、○○○及○○○等5人核定補徵土地增值稅535萬1,801元，嗣渠等5人於98年7月14日申請更正申報現值及夫妻贈與部分改依土地稅法第28條之2申請不課徵土地增值稅，經重新核定後，案外人○○○贈與訴願人○○○部分准改依土地稅法第28條之2規定不課徵土地增值稅。訴願人○○○受贈取得系爭土地部分(持分4/6)後，於97年1月4日再申報贈與系爭土地予訴願人○○○(持分3/64)、○○○(持分3/64)、○○○(持分1/64)、○○○(持分1/64)及案外人○○○(持分1/8)部分，原以96年3月每平方公尺4,000元為前次移轉現值課徵土地增值稅，經核定土地增值稅

為 0 元在案，現因訴願人○○○受贈取得系爭土地（持分 4/6），已准改依土地稅法第 28 條之 2 規定不課徵土地增值稅，按前揭法條規定，其於再移轉第三人時，應以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，即 59 年 8 月每平方公尺 23 元，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，又因案外人○○○已於 97 年 6 月 18 日死亡，是以，原處分以 59 年 8 月每平方公尺 23 元為前次移轉現值計算漲價總數額，向系爭土地贈與移轉時之受贈人及案外人○○○之繼承人即訴願人 9 人核定補徵土地增值稅 160 萬 2,243 元，並無違誤。

- (三) 訴願人主張系爭土地於申報移轉時，本局業已審核無誤核發土地增值稅免稅證明書，卻於數年後再補稅乙節，經查本案訴願人及案外人○○○於 96 年 3 月 27 日申報移轉時，於土地移轉現值申報書第 9 欄勾選「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。」，其對重要事項提供不正確資料並作不實之申請，致本局依申報書及相關資料書面審核，作成准以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時之公告土地現值每平方公尺 4,000 元為原地價，課徵土地增值稅（稅額 0 元）之行政處分，嗣後既經查得系爭土地 89 年 1 月當時既未全部作農業使用，不符合土地稅法第 39 條之 2 第 4 項作農業使用規定，其前次移轉現值調回為 59 年 8 月每平方公尺 23 元，並依稅捐稽徵法第 21 條規定補徵土地增值稅，於法並無不合云云。

理 由

- 一、按「稅捐之核課期間，依左列規定：…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，其核課期間為五年。…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…。」、「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應

按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」、「配偶相互贈與之土地，得申請不課徵土地增值稅。但於再移轉第三人時，以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」、「作農業使用之農業用地，於本法中華民國八十九年一月六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。」、「本法第三十九條之二第一項所稱農業用地，其法律依據及範圍如下：一、農業發展條例第三條第十一款所稱之耕地。」、「本條例用辭定義如下：…十一、耕地：指合於下列規定之土地：（一）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：指農業用地符合區域計畫法或都市計畫法土地使用分區管制之相關法令規定，並實際供農作、森林、養殖、畜牧及設置相關之農業設施或農舍等使用而未閒置不用者。」、「經編定為某種使用之土地，應依其容許使用之項目使用。…附表一各種使用地容許使用項目表…五、農牧用地（二）農舍（工業區除外）。（三）農業設施（工業區除外）…。」、「依非都市土地使用管制規則規定得為建築使用之土地，其建築物之新建、增建、改建或修建，應依本辦法向當地主管建築機關申請建築執照…。」分別為稅捐稽徵法第 21 條、土地稅法第 28 條前段、第 28 條之 2 第 1 項、第 39 條之 2 第 4 項、同法施行細則第 57 條第 1 款及農業發展條例第 3 條第 11 款、12 款前段（89 年 1 月 26 日修正公布）、非都市土地使用管制規則第 6 條（88 年 6 月 29 日修正公布）、實施區域計畫地區建築管理辦法第 3 條所明定。

次按「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定之：一、直系血親卑親屬。二、父母。三、兄弟姊妹。四、祖父母。」、「繼承，因被繼承人死亡而開始。」、「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、

義務。」為案外人○○○死亡時民法第 1138 條、第 1147 條及第 1148 條第 1 項前段所明定。

- 二、再按「…說明：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。」、「…說明：二、…土地稅法第 39 條之 2 第 4 項有關『作農業使用之農業用地』之認定，應以該農業用地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時，整筆土地均作農業使用為要件…。」、「…說明：二、…補徵土地增值稅案件，除原申報現值顯然錯誤且能舉證者，可准由權利人會同原所有權人之全體繼承人申請更正外，仍應以其原自行申報之移轉現值為準，…三、另『配偶相互贈與之土地，得申請不課徵土地增值稅。但於再移轉第三人時，以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。』為土地稅法第 28 條之 2 所明定，又行政程序法第 131 條第 1 項規定：『公法上之請求權，除法律有特別規定外，因 5 年間不行使而消滅。』準此，土地所有權人贈與其配偶之土地，嗣後依上開規定申請不課徵土地增值稅，如未逾請求權消滅時效，參照土地稅法第 49 條第 1 項前段規定，准由權利人會同原所有權人之全體繼承人申請。」「…至圍牆設施部分，農

業用地週邊原則上不得興建與農業經營無關之圍牆，惟因基於農業經營管理之特殊需要，有須於農業用地週邊興建圍牆者，各縣市政府應將其視同農業、畜牧及養殖設施之一部分而併同容許使用申請案辦理。至於『農舍』週邊之圍牆，則屬農舍附屬設施，應依『實施區域計畫地區建築管理辦法』或『農業用地興建農舍辦法』規定，宜併同農舍建築申請案一併申請為妥…。」分別為財政部 89 年 11 月 8 日台財稅字第 0890457297 號函、93 年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函、99 年 1 月 4 日台財稅字第 09800548120 號函及行政院農業委員會 91 年 4 月 9 日農中經一字第 901008996 號函所明釋。

三、89 年 1 月 28 日修正公布之土地稅法第 39 條之 2 第 4 項之規定，對於作農業使用之農業用地，給予不課徵土地增值稅之租稅優惠，其有關「作農業使用之農業用地」之認定，應以該農業用地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時，整筆土地均作農業使用為要件（財政部 93 年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函釋參照），故系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正時，依財政部上開函釋，整筆土地若非屬「作農業使用之農業用地」，按本條修正意旨，自無法享有此租稅優惠。又所謂「作農業使用之農業用地」，基於法律適用一體性，土地稅法施行細則第 57 條及農業發展條例既有相同規範，自應為相同之解釋，合先敘明。

四、查案外人○○○於 96 年 3 月 26 日訂立契約，將系爭土地贈與訴願人○○○（持分 3/48）、○○○（持分 3/48）、○○○（持分 1/48）、○○○（持分 1/48）及○○○（持分 4/6）等 5 人，並於 96 年 3 月 27 日申報土地增值稅暨申請依 89 年 1 月 28 日土地稅法第 39 條之 2 第 4 項修正生效當期之公告土地現值每平方公尺 4,000 元為原地價課徵土地增值稅，經核定土地增值稅為 0 元在案。惟嗣後經原處分機關調閱 88 年、89 年航照圖，並於 98 年 5 月 8 日派員現場勘查，發現系爭土地除領有使用執照之合法農舍（門牌：○○市○○里

○○路○○巷○○號)外，另有增建部分建築物、部分面積鋪設水泥供停車使用及築設圍牆等情形，有原處分機關所附本案稅籍電腦資料表及 98 年 5 月 8 日現場照片影本可稽，復依行政院農業委員會林務局農林航空測量所 88 年、89 年航照圖顯示，系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行時，即存有該等相同建築物及設施。

- 五、次查系爭土地增建之建築物，未按實施區域計畫地區建築管理辦法第 3 條規定，向當地主管建築機關申請建築執照；另築設之圍牆，參照行政院農業委員會 91 年 4 月 9 日農中經一字第 901008996 號函，縱為農業經營管理特殊需要而設，然未依法辦理容許使用手續；至於訴願人主張空地為曬場之部分，經原處分機關 98 年 5 月 8 日查證結果，實際上係供停車使用，縱如訴願人所稱係於農閒期間恰巧有友來訪所停放車輛，惟訴願人迄今亦無法提出容許使用之相關證明文件，而參照司法院大法官會議釋字第 537 號解釋，訴願人就土地稅法第 39 條之 2 第 4 項之租稅優惠事實，負有申報協力義務，訴願人既無法就「整筆土地均係作農業使用之農業用地」要件提出相關證明文件，且按卷附原處分機關 99 年 7 月 13 日公務電話紀錄所示，於申請復查階段，訴願人之代理人○○○亦證實未取得相關容許使用證明。基此，系爭土地於 89 年 1 月 29 日土地稅法修正公布當時，整筆土地未全部作農業使用，而無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用，堪資認定。
- 六、再查訴願人○○○、○○○、○○○、○○○及○○○等 5 人於 98 年 7 月 14 日申請更正申報現值及夫妻贈與部分改依土地稅法第 28 條之 2 申請不課徵土地增值稅，經原處分機關陳報財政部 99 年 1 月 4 日台財稅字第 09800548120 號函核釋，重新核定後，案外人○○○贈與訴願人○○○部分，准予改依土地稅法第 28 條之 2 規定不課徵土地增值稅，是以，訴願人○○○受贈取得系爭土地部分（持分 4/6），前次移轉現值應由原 96 年 3 月每平方公尺 4,000 元調回 59 年 8 月每平方公尺 23 元。因此訴願人○○○於 97 年 1 月 4 日再申

報贈與系爭土地予訴願人○○○（持分 3/64）、○○○（持分 3/64）、○○○（持分 1/64）、○○○（持分 1/64）及案外人○○○（持分 1/8），原處分機關依前揭法律規定，以 59 年 8 月每平方公尺 23 元為前次移轉現值計算漲價總數額，核定補徵土地增值稅 160 萬 2,243 元，並因案外人○○○已於 97 年 6 月 18 日死亡，而改向其繼承人○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○及○○○等 7 人補徵其應補徵稅額部分，揆諸首揭法令規定，自屬合法有據，復查決定遞予維持，亦難謂有誤。

七、至訴願人主張系爭土地申報移轉時，原處分機關已審核認同系爭土地係作農業使用並核發土地增值稅免稅證明書，為何當時不審慎審核，卻於多年後再補徵巨額稅款一節，經查本案訴願人及案外人○○○於 96 年 3 月 27 日申報移轉時，於土地移轉現值申報書第 9 欄自行勾選「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。」，對於是否合致土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之重要事項，提供不正確資料，致原處分機關作成准以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時之公告土地現值每平方公尺 4,000 元為原地價，課徵土地增值稅（稅額 0 元）之行政處分，嗣後既經查得系爭土地 89 年 1 月當時並未全部作農業使用，原處分機關將其前次移轉現值調回為 59 年 8 月每平方公尺 23 元，並依稅捐稽徵法第 21 條規定補徵土地增值稅，於法並無不合，訴願人尚不得冀此主張信賴保護原則之適用。另有關訴辯雙方其餘爭辯，因與本件訴願決定結果不生影響，不再一一論述，併予敘明。

八、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 李玲瑩
委員 林宇光
委員 邱文津
委員 陳廷墉
委員 溫豐文
委員 蕭文生

中 華 民 國 100 年 2 月 14 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願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。

(臺中高等行政法院地址：台中市南區五權南路 99 號)