

# 彰化縣政府訴願決定書（案號 100—405）

府法訴字第 0990321410 號

訴願人：○○○

地址：○○縣○○鎮○○路○段○○巷○○號

訴願代理人：○○○

地址：同上

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 10 月 15 日彰稅法字第 0999938670 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○○○所有坐落本縣○○鎮○○段○○地號土地，持分全（下稱：系爭土地），為特定農業區農牧用地，前次移轉現值為 66 年 10 月每平方公尺新臺幣（以下同）○○元，於 94 年○月○日訂約出售系爭土地予案外人○○○（持分○）及訴願人（持分○），並於同年月 29 日共同申報移轉，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，及依同條第 4 項規定以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效當期公告現值每平方公尺○○○元為原地價，經原處分機關核准在案。訴願人嗣於 99 年○月○日以一般案件申報移轉時，經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有未合法建物及水池，非作農業使用，核與土地稅法相關規定不符，遂以 99 年 7 月 22 日彰稅土字第 0991707036B 號函知訴願人，將系爭土地原地價調回 66 年 10 月每平方公尺○○元，同時依土地稅法第 31 條規定計算漲價總數額，核課土地增值稅計○○萬○○元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，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：

訴願人於民國 94 年向○○○先生購買系爭土地，以當期公告現值每平方公尺○○元為地價，也由農業課核發農用證明，一切合法，如今查到○○○先生於民國 89 年有違法之事端，而轉向訴願人追回 66 年之公告地價，違規者為○○○先生，而非訴願人，為何訴願人要繳付這大筆土地增值稅，當年賣方為○○○先生，為何不向○○○先生追討云云。

二、答辯意旨略謂：

(一) 查農業用地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是否符合「整筆土地作農業使用」之要件而定，為財政部 93 年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函釋所明定。所謂農業用地，依土地稅法施行細則第 57 條第 1 款規定，係指農業發展條例第 3 條第 11 款所稱之耕地，而農業發展條例第 3 條第 11 款所稱之耕地，係指依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區及森林區之農牧用地。系爭土地編訂為特定農業區農牧用地，屬前揭法規農業用地範圍。又所謂「農業使用」，依 89 年 1 月 26 日修正公布之農業發展條例第 3 條第 12 款規定，係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而言，先予陳明。

(二) 卷查訴願人前與案外人○○○及○○○(原所有權人)於 94 年 3 月 29 日向本局共同申報移轉系爭土地，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同條第 4 項規定以該法條修正生效當期公告土地現值為原地價，並檢附○○○同年月 28 日所立切結書申明：「…上開土地於 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』，且無違規，

請依修正生效當期公告土地現值為原地價，若有虛偽不實，願負法律責任。」，致本局依申報書、切結書及相關資料等，經書面審核，依財政部 89 年 11 月 8 日台財稅字第 0890457297 號函釋規定，准其以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行日當期公告現值每平方公尺○○○元為原地價在案。惟嗣經調閱林務局農林航空測量所 88 年 9 月 16 日及 89 年 4 月 19 日拍攝之行照圖所示，系爭土地於 89 年 1 月修法當時已有未合法建物及水池，核與前揭作農業使用之規定不符，其於 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 項以 89 年 1 月之公告土地現值為原地價規定之適用，此有○○○之切結書影本、88 年、89 年航照圖及彰化縣和美鎮公所 99 年 11 月 2 日和鎮建字第 0990019775 號函等附案可稽。準此，原處分以系爭土地之前次移轉現值為 66 年 10 月每平方公尺○○元，本局以 66 年 10 月每平方公尺○○元為原前次移轉現值，核定土地增值稅計○○萬○○元，並無違誤。

- (三) 至訴願人主張於民國 94 年購買系爭土地，以當期公告現值每平方公尺○○元為地價，也由農業課核發農用證明，一切合法，如今查到○○先生於民國 89 年有違法之事端，為何不向其追討乙節，查農業用地移轉申請依據土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅者，按同法施行細則第 58 條第 1 項規定，應檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件。亦即訴願人與案外人○○○及原所有權人○○○於 94 年○月○日申報移轉時，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，須先向彰化縣和美鎮公所申請核發農業用地作農業使用證明書，於領得證明書始得申請不課徵土地增值稅。系爭土地於 94 年申報移轉時所檢據彰化縣和美鎮公所核發之農用證明書，係農業機關就系爭土地當時現

況使用情形是否符合作農業使用之認定，與 88 年、89 年使用情形無涉，先予敘明。本案訴願人與案外人○○○及原所有權人○○○於 94 年 3 月 29 日檢附申報書、切結書及農用證明書等資料共同申報移轉時，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，雖符合該法條第 1 項規定，但原地價仍應維持在 66 年 10 月每平方公尺○○元，因訴願人等並同時申請依同法條第 4 項規定以 89 年 1 月之公告土地現值每平方公尺○○元為原地價，惟依上開 88 年及 89 年航照圖所示，系爭土地於 89 年 1 月修法當時已有未合法建物及水池，而不符前揭法令規定作農業使用之要件，其原地價不得調高至 89 年 1 月之公告現值每平方公尺○○元，本局嗣依查得資料將原地價調回 66 年 10 月每平方公尺○○元，並無違誤，訴願人所稱應向○○○先生執行核課，容有誤解云云。

#### 理 由

- 一、按「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人…。」、「本法所稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。二、供與農業經營不可分離之農舍…及其他農用之土地…。」、「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」、「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定農業用地，其法律依據及範圍如下：三、依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區、森林區以外之分區內所編定之農牧用地。」、「依本法第三十九條之二第一項申請不課徵土地增值稅者，應依下列規定檢附

證明文件，送主管稽徵機關辦理：一、第五十七條之土地，應檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件。二、…。直轄市、縣（市）農業主管機關辦理前項各款所定作農業使用證明文件之核發事項，得委任或委辦區、鄉（鎮、市、區）公所辦理。」、「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、森林區之農牧用地，或依都市計畫法劃定為農業區、保護區之田、旱地目土地，或非都市土地暫未依法編定之田、旱地目土地…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使用而未閒置不用者…。」於土地稅法第 5 條、第 10 條、第 39 條之 2 第 1 項、第 4 項及土地稅法施行細則第 57 條第 3 款、第 58 條及 89 年 1 月 26 日修正公布之農業發展條例第 3 條分別定有明文。

次按「有關土地稅法第 39 條之 2（平均地權條例第 45 條）第 4 項所定原地價之認定及相關冊籍之註記，請依說明二規定辦理…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：（一）土地稅法（平均地權條例）89 年 1 月 28 日修正公布生效後未曾移轉之土地，或經核准不課徵土地增值稅之土地，其土地卡或地價冊中原地價或前次移轉現值不予變更。惟 89 年 1 月 28 日本法修正公布生效後，核准不課徵土地增值稅之案件，經認定符合 89 年 1 月 28 日作農業使用之農業用地要件，並已將其原地價調整為該修正施行日當期公告土地現值，註記於土地卡或地價冊者，該項註記毋需更正。（二）土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效後第 1 次移轉，或經核准不課徵土地增值稅後再移轉之土地，依法課徵土地增值稅時，由當事人於土地移轉現值申報書註明：『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。』並檢附該移轉土地為農業用地之相關

證明文件憑核（得證明該土地為農業用地之證明文件如：土地登記簿謄本……）。（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。」、「適用上開不課徵土地增值稅規定，應以移轉時，該農業用地確作農業使用為要件。倘於移轉時，未符上述要件，自無該規定之適用…三、本案陳○○君所有農業用地，於 90 年 2 月 27 日經法院拍賣，於拍定當時之土地使用現況，既經所轄○○鄉公所審查不符合農業使用規定，未獲核准核發農業用地作農業使用證明書，嗣於拍定後該農地並因違反使用管制而由該管縣政府裁處罰鍰在案，縱於嗣後補辦容許使用，其於拍定移轉時仍與土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，移轉時作農業使用之要件不符。」、「張○○君所有農業用地經法院拍賣，其上違章建物於拍定後補辦建照手續，經核發使用執照後，農業主管機關始核發農業用地作農業使用證明書，可否適用土地稅法第 39 條之 2 第 1 項暨第 4 項規定一案…二、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。至可否適用上述法條第 4 項規定一節，應視其於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時是否符合『作農業使用之農業用地』之要件而定。」、「…說明：二、…土地稅法第三十九條之二第四項有關『作農業使用之農業用地』之認定，應以該農業用地於八十九年一月二十八日土地稅法修正生效時，整筆土地均作農業使用為要件。…」亦為財政部 89 年 11 月 8 日台財稅字

第 0890457297 號函、91 年 8 月 21 日台財稅字第 0910455239 號函、91 年 3 月 4 日台財稅字第 0910450801 號函、93 年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函所明釋。

- 二、原處分機關 99 年 10 月 15 日彰稅法字第 0999938670 號復查決定書未卷附送達證書，無法證明送達日期，訴願人雖至同年 11 月 29 日提起訴願，仍應認其訴願未逾訴願法第 14 條之訴願法定期間，合先敘明。
- 三、土地稅法第 39 條之 2 第 1 項之立法意旨係為獎勵自行耕作之農民增購農業用地，以擴大其經營規模，並為確保農業用地移轉後仍為農業使用而設之規範（最高行政法院 96 年度判字第 88 號判決參照），是以，土地於移轉時如非屬作農業使用之農業用地，即無本條項之適用；同條第 4 項則係為避免經由土地不斷之移轉，以墊高前次移轉現值，達土地炒作之目的，反有違「放寬農地農有，落實農地農用」之農業政策，準此，本條項規定應非在使農業用地未作農業使用而前次移轉事實發生在修法前者，反因修法而得以之 89 年 1 月 28 日當期之土地公告現值為原地價計算其土地增值稅，致作收其利（最高行政法院 96 年度判字第 441 號判決參照），是以 89 年 1 月 28 日土地法修正施行前未作農業使用者，自無本條項之適用。
- 四、卷查案外人○○○以系爭土地為買賣標的，於 94 年 3 月 28 日與案外人○○○及訴願人訂立買賣契約書，並於同年月 29 日共同申報移轉，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依同法條第 4 項規定以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效當期公告現值每平方公尺○○元為原地價，並檢附農業用地作農業使用證明文件及案外人○○○同年月 28 日所立切結書：「…上開土地於 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』，且無違規，請依修正生效當期公告土地現值為原地價，若有虛偽不實，願負法律責任。」等相關資料，經原處分機關核准在案。嗣後訴願人於 99 年 6 月 18 日與案外人○○○簽立系爭土地之所有權買賣移轉契約書，於 99 年 6 月 22 日向原處分機關

申報移轉時，經調閱系爭土地 88 年及 89 年航照圖，查得系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效當時已存有違反區域計畫法、非都市土地使用管制規則等法令規定之建物及水池，顯非 89 年 1 月 26 日修正公布之農業發展條例第 3 條定義下「作農業使用之農業用地」。又基於法律適用一體性，農業發展條例第 3 條既有相同規範，土地稅法第 39 條之 2「作農業使用之農業用地」當應為相同之解釋，故系爭土地核與土地稅法第 39 條之 2 第 4 項之規定不符，原處分機關遂以 99 年 7 月 22 日彰稅土字第 0991707036B 號函知訴願人，將系爭土地原地價調回 66 年 10 月每平方公尺○○元，撤銷原核准提高原地價為 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效當期之公告現值之處分，同時依土地稅法第 31 條規定計算漲價總數額，核課土地增值稅計○○○元，揆諸首揭法令，並無違誤。

五、訴願人雖主張查到○○○先生於民國 89 年有違法之事端，而轉向訴願人追回 66 年之公告地價，違規者為○○○先生，而非訴願人，為何訴願人要繳付這大筆土地增值稅，當年賣方為○○○先生，為何不向○○○先生追討云云。惟查，案外人○○○與案外人○○○及訴願人於 94 年 3 月 29 日共同申報移轉時，既依土地稅法施行細則第 58 條第 1 款規定檢附農業用地作農業使用證明文件，申請按土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，經原處分機關調查認定系爭土地存有合法農舍，於移轉時確屬作農業使用之農業用地，並據此核准不課徵土地增值稅，於法洵屬無違；至申請按土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定墊高原地價為 89 年 1 月 28 日土地稅法修正時之土地公告現值部分，則經原處分機關嗣後查獲切結不實情事並據以撤銷原核准處分，原地價並應調回 66 年 10 月每平方公尺 100 元，依同法第 5 條規定，訴願人因土地買賣移轉契約書訂立而有償移轉系爭土地於案外人○○○時，訴願人即為土地增值稅之納稅義務人，其與案外人○○○間之私權糾紛，不因此變更公法上權利義務關係，訴願人所述，要無可採。至訴辯雙方其餘爭辯，因與本件訴願決定結果不生影響，不再一一論述，併予敘明。

六、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（請假）
	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	張奕群
	委員	張富慶
	委員	溫豐文
	委員	蕭文生

中 華 民 國      100      年      5      月      10      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）