

彰化縣政府訴願決定書（案號 100—905）

府法訴字第 1000266122 號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○市○○里○○鄰○○路○○段○○巷
○○號之○

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服本縣地方稅務局○○年○月○日
彰稅土分第 10099○○○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

緣案外人○○○、○○○、○○○等 3 人所有坐落本縣○○市○
○段○○地號、○○地號（重測前為○○段○○小段○○地號、
○○地號，持分各 1/3）等 2 筆土地，為特定農業區之農牧用地，
宗地面積分別為 2,710.46 平方公尺及 2,710.43 平方公尺，前次
移轉現值均為 59 年 8 月每平方公尺新臺幣（下同）23 元，於 89
年 9 月 29 日申報移轉予訴願人，前經原處分機關核准依土地稅法

第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅在案。訴願人嗣於 100 年 6 月 23 日申請上開 2 筆土地，調整原地價為 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。案經原處分機關審查認定，○○段○○地號土地符合土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，准予調整原地價為 89 年 1 月每平方公尺 4,100 元；○○段○○地號土地（下稱系爭土地）於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時，土地上存在未合法建物，核與土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定不符，故仍維持原地價為 59 年 8 月每平方公尺 23 元。訴願人不服，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：

系爭土地曾供養殖使用，地目編定「養」，必留下簡易倉儲之建物供養殖人遮風避雨、放置飼料、生產器具，僅佔地約 3 台坪左右，甚至無電源燈具，純屬作倉儲使用，高度及坪數未及於申請合法建物範圍內，應認定屬農作合法性。原處分機關以系爭土地上有未合法建物，未准予將原地價調整至 89 年 1 月 28 日修正當期之公告現值，實欠公允，請將原處分撤銷，保障訴願人合法權益云云。

二、答辯意旨略謂：

- （一）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 89 年 11 月 8 日台財稅字第 0890457297 號函及 93 年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函所明釋。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。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) 系爭土地編定為特定農業區之農牧用地，屬前揭法規農業用地範圍，惟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，系爭土地有部分土地未作農業使用，此與訴願人陳稱承買該土地時已有簡易倉儲建物供遮風避雨、放置肥料、生財器具乙節相符，亦為訴願人所不爭執。又查依非都市土地容許使用執行要點規定，倉庫、儲藏室雖為農業設施，但其是否屬許可使用之適用範圍，仍應由土地所有權人或合法使用人先向目的事業主管機關申請容許使用證明，另依實施區域計畫地區建築管理辦法第 3 條，系爭土地增建房屋部分若作為放置肥料、生財器具使用之倉庫、儲藏室等建築使用之農業設施，除容許使用證明外，亦應向當地主管建築機關申請建築執照。又同辦法第 10 條明文規定，系爭土地上之建物如其建築面積在 45 平方公尺以下，高度在 3.5 公尺以下者，雖得免由建築師設計、監造或營造業承造，仍應向當地主管建築機關申請建築執照。再查農業發展條例第 8 條之 1 第 2 項規定，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。…本條例中華民國 92 年 1 月 13 日修正施行前，已興建有固定基礎之農業設施，面積在 250 平方公尺以下而無安全顧慮者，得免申請建築執照。縱如訴願人所稱系爭土地上之建物僅佔地約 3 台坪左右，得按前揭農業發展條例第 8 條之 1 第 2 項規定免申請建築執照，但仍應依法申請農業設施之容許使用，始符合前揭法令「農業用地作農業使用」之規定。本案訴願人無法提出系爭土地建物容許作農業設施使用之相關證明文件，亦無法提出建物之合法建築執照，是系爭土地於 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 項規定以該修正公布生效當期之公告土地現值為原地價之適用，此有本局土地登記第二類謄本、88 及 89 年航照圖、彰化縣土地卡等資料附案可稽。訴願人主張系爭土地上之建物供養殖人遮風避雨、放置飼料、生產器具，僅佔地約 3 台坪左右，甚至無電源燈具，純屬作倉儲使用為簡易倉儲，且建物高度及坪數未及於申請合法建物範圍內，應認定屬農作合法性等語，顯有誤解云云。

理 由

- 一、按「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。」、「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除下列各款後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。」、「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：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。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。」、「農業用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。但農業設施面積在四十五平方公尺以下，且屬一層樓之建築者，免申請建築執照。本條例中華民國九十二年一月十三日修正施行前，已興建有

固定基礎之農業設施，面積在二百五十平方公尺以下而無安全顧慮者，得免申請建築執照。」分別為土地稅法第 28 條前段、第 31 條第 1 項第 1 款、第 39 條之 2 第 4 項、同法施行細則第 57 條第 1 款、農業發展條例第 3 條第 11、12 款及第 8 條之 1 第 2 項所明定。

二、次按「經編定為某種使用之土地，應依其容許使用之項目使用。…各種使用地容許使用之項目如附表一。…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）…」、「各種使用地容許使用項目之許可使用細目及主管機關（單位），除法令另有規定外，依附件一規定辦理。前項附件一所定許可使用細目之適用範圍，由該許可使用細目主管機關（單位）認定。」、「依管制規則規定經主管機關同意得為建築使用之土地，於申請建築執照時，應檢附有關主管機關同意之證明。」、「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。…」、「農舍以外之建築物其建築面積在四十五平方公尺以下，高度在三·五公尺以下者，得免由建築師設計、監造或營造業承造，逕向當地主管建築機關申請建築執照。」分別為非都市土地使用管制規則第 6 條（88 年 6 月 29 日修正公布）、非都市土地容許使用執行要點第 2 點、第 7 點、實施區域計畫地區建築管理辦法第 3 條及第 10 條所明定。

三、再按「…說明：二、土地稅法第三十九條之二（平均地權條例第四十五條）第四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（平均地權條例）八十九年一月二十八日修正公布生效時，仍「作農業使用之農業用地」為適用範圍；如土地稅法八十九年一月二十八日修正公布生效時，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，證明其於八十九年一月二十八日未作農業使用者，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），查得該土地於八十九年一月二十八日已未作農業使用者。2. 其他具體事證足以證明移轉土地，於八十九年一月二十八日未作農業使用者。」、「…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。…」亦分別經財政部 89 年 11 月 8 日台財稅字第 0890457297 號、93 年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函釋在案。

四、查司法院釋字第 537 號解釋文指出：「有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務」，雖係就房屋稅減半優惠所為之解釋，惟其解釋理由書揭載：「惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十九條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。觀諸土地稅法第四十一條、土地稅減免規則第二十四條相關土地稅減免優惠規定，亦均以納稅義務人之申請為必要，且未在期限前申請者，僅能於申請之次年適用特別稅率。」，顯已指明於課稅實務上，遇有關於各類稅賦之減免事由時，除法律明定稅捐機關有依職權調查免稅要件之義務外，納稅義務人應有申報協力義務，先予敘明。

五、卷查案外人○○○、○○○、○○○等 3 人所有坐落之系爭土地，為特定農業區之農牧用地，宗地面積為 2,710.43 平方

公尺，前次移轉現值為 59 年 8 月每平方公尺 23 元，並於 89 年 9 月 29 日申報移轉予訴願人，經原處分機關核准依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅在案。嗣訴願人於 100 年 6 月 23 日申請系爭土地，調整原地價為 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，惟經原處分機關調閱行政院農業委員會林務局農林航空測量所系爭土地 88 年、89 年航照圖，發現系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行時，部分面積上即存在有建物等情，此有土地登記第二類謄本、彰化縣土地卡、申請書、本案稅籍電腦資料表及行政院農業委員會林務局農林航空測量所系爭土地 88 年、89 年航照圖影本等資料在卷可稽，亦與訴願人所稱承買系爭土地時已有簡易倉儲建物供遮風避雨、放置肥料及生財器具一節相符。

- 六、系爭土地增建建物部分，如係作為放置肥料、生財器具使用之倉庫、儲藏室等建築使用之農業設施，依實施區域計畫地區建築管理辦法第 3 條規定，除須向目的事業主管機關申請容許使用外，亦應向當地主管建築機關申請建築執照；又縱如訴願人所稱該建物僅佔地約 3 台坪左右，依農業發展條例第 8 條之 1 第 2 項規定，雖得免申請建築執照，惟仍應須申請農業設施之容許使用，始符合首揭法令「整筆土地作農業使用」之要件，而有土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用。惟查本件訴願人並未提出系爭土地上建物之合法建築執照，亦未提出該建物容許作農業設施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，應可認定系爭土地於 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。基此，原處分機關以 ○○年○月○日彰稅土字第 10099○○號函，維持系爭土地之原地價為 59 年 8 月之每平方公尺 23 元，揆諸首揭法令之規定，自屬合法有據。

七、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	楊 仲
	委員	呂宗麟
	委員	林宇光
	委員	陳廷墉
	委員	張富慶
	委員	溫豐文
	委員	蔡和昌
	委員	簡金晃
	委員	蕭文生

中 華 民 國 100 年 10 月 11 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)