

彰化縣政府訴願決定書（案號 100—1110）

府法訴字第 1000310045 號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○鄉○○村○○街○○號

送達代收人：○○○

地址：○○縣○○鄉○○路○段○○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 100 年 7 月 29 日彰稅法字第 1009919640 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○○縣○○鄉○○段○○、○○地號土地（下稱系爭土地），為山坡地保育區農牧用地，宗地面積分別為 1,431、70.17 平方公尺，前次移轉現值為 77 年 2 月每平方公尺新臺幣（下同）110 元。嗣案外人○○○於 99 年 12 月 30 日將系爭土地贈與訴願人，於 100 年 1 月 28 日共同申報土地增值稅，並申請依 89 年 1 月 28 日土地稅法第 39 條之 2 第 4 項修正公布生效當期之公告土地現值每平方公尺 900 元為原地價課徵土地增值稅。案經原處分機關查得 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，遂以 77 年 2 月每平方公尺 110 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即訴願人核定課徵土地增值稅 32 萬 8,047 元，訴願人不服，申請復查，遞經復查決定駁回。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：

本案土地增值稅申報係為一般課稅案件，非農免申請不課徵土地增值稅案件，系爭土地自 69 年區域計畫法編定後至 89 年間即如此使用有農路開闢存在，係作與農業經營不可分離

之農業設施，符合非都市土地使用管制規則第 8 條規定及行政院農業委員會 95 年 6 月 13 日農企字第 0950131496 函、99 年 4 月 30 日農企字第 0990123772 號函及 99 年 5 月 28 日農企字第 0990134762 號函等函釋意旨，原處分機關並無具體事證足以證明系爭土地於 89 年 1 月 28 日當時未作農業使用，請准依 89 年 1 月 28 日土地稅法第 39 條之 2 第 4 項修正公布生效當期土地現值每平方公尺 900 元為原地價課徵土地增值稅云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 系爭土地編定為山坡地保育區農牧用地，屬法規所規定之農業用地範圍，惟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，該地有部分土地未作農業使用，本局復於 100 年 6 月 16 日派員現場勘查，系爭土地目前已搭設鐵架、鐵皮屋、部分鋪設水泥地、設有一個鐵柵門；且現場訪查案外人○○○（即系爭土地原所有權人）表示，其原有○○段○○、○○地號土地於 70 幾年間已鋪設約 1 坪多水泥通路，供停放 10 尺貨櫃，以利家人停車之用，一直使用至 99 年至 100 年間，才改建成目前所見之停車場及倉庫，此有本局土地登記第二類謄本、88 及 89 年航照圖、100 年 6 月 16 日現場訪查紀錄表及現場照片等資料附案可稽。是以，系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效當時，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當期之公告土地現值為原地價之適用，是本局以 77 年 2 月每平方公尺 110 元為前次移轉現值計算漲價總數額，核定課徵土地增值稅計 32 萬 8,047 元，於法並無違誤。
- (二) 至訴願人主張系爭土地自 69 年區域計畫法編定後至 89 年間即如此使用有農路開闢存在，且係作與農業經營不可分離之農業設施乙節，依行政院農業委員會 89 年 10 月 5 日（89）農企字第 890147855 號函規定，「查非都市

土地管制規則第 8 條所定『土地使用編定後，其原有使用或原有建築物不合土地使用分區規定者，在政府令其變更使用或拆除建築物前，得為從來之使用。』僅係承認該建築物仍得為從來之使用，而不視為違規使用；但並非表示該建築使用即屬農業使用。……」。換而言之，從來之使用並不表示即屬農業使用。況縱如訴願人所稱作農路使用，依非都市土地容許使用執行要點及農委會 97 年 10 月 2 日農企字第 0970153973 號函規定，農路雖為農業設施，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，本案訴願人亦無法提出系爭土地容許作農路使用之相關證明文件，洵堪認定系爭土地未符合農業使用云云。

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、……。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。」，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）…」、「土地使用編定後，其原有使用或原有建築物不合土地使用分區規定者，在政府令其變更使用或拆除建築物前，得為從來之使用。原有建築物除准修繕外，不得增建或改建。」、「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。」、「各級目的事業主管機關（以下簡稱各級主管機關）受理土地所有權人或合法使用人申請容許使用，申請人應備具申請書一式三份。」分別為非都市土地使用管制規則（88 年 6 月 29 日修正公布）第 6 條、第 8 條第 1 項、非都市土地容許使用執行要點（88 年 10 月 5 日訂定）第 2 點及第 16 點所明定。

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。…」、「查非都市土地管制規則第8條所定『土地使用編定後，其原有使用或原有建築物不合土地使用分區規定者，在政府令其變更使用或拆除建築物前，得為從來之使用。』僅係承認該建築物仍得為從來之使用，而不視為違規使用；但並非表示該建築使用即屬農業使用。因此如不符合『農業用地作農業使用認定及核發證明辦法』之認定基準者，仍不宜核發農業用地作農業使用證明。」、「一、查農路係屬與農業經營不可分離之設施，農民如因農業經營之必要，得依農業用地容許作農業設施使用審查作業要點之規定，申請農路之容許使用。……」，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、行政院農業委員會89年10月5日(89)農企字第890147855號及97年10月2日農企字第0970153973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。…」，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○○○原所有之系爭土地，為山坡地保育區農牧用地，宗地面積分別為1,431、70.17平方公尺，前次移轉現值為77年2月每平方公尺新110元，嗣案外人○○○於99年12月30日將系爭土地贈與訴願人，於100年1月28日共同申報土地增值稅，並申請依89年1月28日土地稅法第39條之2第4項修正公布生效當期之公告土地現值每平方公尺900元為原地價課徵土地增值稅。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，部分面積上未作農業使用；原處分機關並於100年6月16日派員至現場訪查案外人○○○表示，系爭土地於七十幾年間已鋪設約1坪多水泥通路，供停放10尺貨櫃，以利家人停車用，一直使用至99年至100年間，才改建成目前之停車場及倉庫，且查得系爭土地現狀搭設有鐵架、鐵皮屋、鐵柵門、部分面積上並鋪設水泥等情，此有土地登記第二類謄本、88、89年航照圖、100年6月16日現場訪查紀錄表及現場照片等影本資料在卷可稽。是以，原處分機關據以認定系爭土地於89年1月28日土地稅法修正公布生效時，整筆土地未全部作農業使用，不符合土地稅法第39條之2第4項之規定，遂以77年2月每平方公尺110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即訴願人核定課徵土地增值稅32萬8,047元，揆諸首揭法令，並無不合之處。
- 六、至訴願人訴稱系爭土地自69年區域計畫法編定後至89年間即如此使用有農路開闢存在，係作與農業經營不可分離之農業設施，符合相關法令規定一節。惟依上開行政院農業委員會89年10月5日農企字第890147855號函釋，可知非都市土地管制規則第8條規定僅係承認原有建築物仍得為從來之使用，而不視為違規使用，但並非表示該建築使用即屬農業使用；況縱如訴願人所稱係作農路使用，依首揭非都市土地容許使用執行要點第2、16點規定及行政院農業委員會97年10月2日農企字第0970153973號函所示，農路雖屬農業設施，然其即使為容許作農業使用範圍，仍應由土地所有權人

或使用人先向目的事業主管機關申請容許使用證明。查本件訴願人並未提出系爭土地上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，原處分機關認定系爭土地未整筆土地均係作農業使用自無違誤，是訴願人所訴，委無可採。至訴辯雙方其餘主張，因不影響本件訴願決定之結果，不再一一論述，併予敘明。

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 李玲瑩

委員 林宇光

委員 陳廷墉

委員 張奕群

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 12 月 7 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)