

# 彰化縣政府訴願決定書（案號 100—1111）

府法訴字第 1000348947 號

訴願人：○○○○○○股份有限公司

地址：○○市○○區○○路○段○○號○○樓

代表人：○○○

地址：同上

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 100 年 8 月 31 日彰稅土字第 1009942118B 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○○○、○○○原所有坐落○縣○○鄉○○段○○地號等 21 筆土地因清償債務強制執行事件，於 100 年 4 月 21 日由○○○○○○股份有限公司（下稱○○○○○○公司）辦理拍賣，經案外人○○○等 4 人拍定取得，○○○○○○公司以 100 年 4 月 27 日 98 彰金職禮字第 36 號函請查報應課徵之土地增值稅，原處分機關依土地稅法第 30 條第 1 項第 5 款規定，按一般用地稅率核定土地增值稅為 655 萬 6,321 元，並以 100 年 5 月 9 日彰稅土字第 1009920433A 號函請○○○○○○公司代為扣繳在案。嗣案外人○○○之債權人即訴願人，於 100 年 8 月 29 日以○○○所有之本縣○○鄉○○段 27、28、29、31、32、33、37、38、40、66、75、76、77、78、84、86、87 地號等 17 筆土地申請依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效當期之公告土地現值為原地價重新核課土地增值稅，經原處分機關查察結果，認定○○鄉○○段 37、38、40、75、76、77、78、84、86 地號等 9 筆土地符合規定，准予按修法時之公告現值調整

原地價及課徵土地增值稅，其餘同段 27、28、29、31、32、33、87 地號等 7 筆土地部分為○○路而供道路使用，且○○地號土地部分雜草叢生，又同段○○地號土地上建有鐵塔一座而有部分土地未作農業使用，不符上開法律規定而否准訴願人之申請，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：

經訴願人向農林航空所申請 88 年 11 月之航照圖比對後並無稅務局所述之情事，即○○段○○地號土地（依航照圖所示應為○○地號）上未有鐵塔一座，皆係雜木林及空地；而○○段○○地號土地（依航照圖所示應為○○地號）部分，依地籍圖以觀，應係裡地且其上均為雜木林，實無法供○○路為道路使用，因此未有部分土地未作農業使用之情事，故稅務局所為處分有未當之處，請就系爭 2 筆土地重新依土地稅法 89 年 1 月修正時之公告現值調整原地價及課徵土地增值稅云云。

二、答辯意旨略謂：

- （一）經查○○鄉○○段○○及○○等 2 筆地號土地（以下稱系爭土地）宗地面積分別為 10,473.18 及 2,634.15 平方公尺，原地價均為 77 年 11 月每平方公尺 55 元，雖係森林區之林業用地，屬法規所定之農業用地範圍，惟依本局所查調 91 年航照圖、訴願人檢附之 88 年航照圖及本局 100 年 10 月 8 日現場照片所示，系爭○○地號土地中部分土地為○○路供道路使用，屬公路法所稱之「鄉道」，已非屬與農業經營不可分離之「農路」，難認符合「作農業使用」之定義，此有行政院農業委員會 90 年 2 月 2 日（90）農企字第 900102896 號、95 年 9 月 19 日農企字第 0950152506 號函及 99 年 11 月 1 日農企字第 0990172086 號函可資參照，另系爭○○地號土地經查詢行政院環境保護署非屬原子能游離輻射管制網並比對地籍圖、航照圖等資料，土地上有鐵塔一座，足見系爭 2 筆土地未整筆作農業使用，至臻明確，核與財政部 93

年 4 月 21 日台財稅字第 0930450128 號函釋意旨，於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，須「整筆土地均作農業使用」之要件未符，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，本局以 77 年 11 月每平方公尺 55 元為前次移轉現值，按拍定金額計算漲價總數額課徵地價稅，並無不合，此有土地建物查詢資料、地籍圖、○○○○○○公司 100 年 4 月 27 日 98 彰金職禮字第 36 號函及本局所查調 91 年航照圖、100 年 10 月 8 日現場照片等資料附案可稽。

(二) 另本局原處分即 100 年 8 月 31 日彰稅土字第 1009942118B 號函所述將系爭○○地號(正確為○○地號)土地供道路使用及系爭○○地號(正確為○○地號)土地部分為鐵塔使用，經查係○○及○○地號誤植，惟仍不影響本案所核定之處分云云。

#### 理 由

- 一、按「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、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。…」、「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。」、「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：五、經法院拍賣之土地，以拍定日當期之公告土地現值為準。但拍定價額低於公告土地現值者，以拍定價額為準；拍定價額如已先將設定抵押金額及其他債務予以扣除者，應以併同計算之金額為準。」、「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，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：二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內所編定之林業用地、養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。」、「本條例用辭定義如下：十、農業用地：指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內，依法供下列使用之土地：(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、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。(三) 農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍(藏)庫、農機中心、蠶種製造(繁殖)場、集貨場、檢驗場等用地。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。」，分別為土地稅法第 10 條、第 28 條前段、第 30 條第 1 項第 5 款、第 31 條第 1 項第 1 款、第 39 條之 2、同法施行細則第 57 條第 2 款及農業發展條例第 3 條第 10、12 款所明定。

- 二、次按「…非都市土地『供農路使用之道地目土地』雖依法編定為『交通用地』，仍應屬農業用地之範圍，而有農業發展條例第三十七條及第三十八條之適用。惟依公路法所定義之公路，包括國道、省道、縣道、鄉道及專用公路，則仍不在適用之列。」、「查農業發展條例所規範之農業用地係包括『與農業經營不可分離、供『農路』使用之土地』，而公路法所稱之『鄉道：指連絡鄉(鎮、市)及鄉(鎮、市)與村、里、原住民部落間之道路。』二者之法令依據不同，其功能性質亦有所區隔。倘因道路之使用功能得作農業運輸使用，即認定該道路之土地為農業用地，而不排除其他專業法規之

規定，恐有違該條例之立法意旨，故有關農業用地之範疇仍應排除公路法所規範之公路，始符合法制規定。」、「主旨：八十九年一月二十六日修正公布之土地稅法第三十九條之二第四項及第五項所稱『本法中華民國八十九年一月六日修正施行』，其生效日為八十九年一月二十八日。…」、「…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。…」、「…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。…」、「一、經法院拍賣之土地，於依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定認定原地價時，應由權利人、義務人或債權人檢附農業用地之相關證明文件供核。…」亦分別經行政院農業委員會（下稱農委會）90 年 2 月 2 日農企字第 900102896 號、95 年 9 月 19 日農企字第 0950152506 號、財政部 89 年 5 月 5 日台財稅字第 0890453609 號、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 號及 99 年 6 月 28 日台財稅字第 09904052800 號函釋在案。

- 三、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，惟其解釋理由書揭櫫：「…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。

四、系爭土地可否適用土地稅法第 39 條之 2 第 4 項之規定，於依法應課徵土地增值稅時，以修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額而課徵土地增值稅，應視系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時是否為農業用地且整筆土地作農業使用而定。卷查系爭土地為森林區之林業用地，宗地面積分別為 10,473.18 及 2,634.15 平方公尺，原地價均為 77 年 11 月每平方公尺 55 元，其雖屬首揭法律所定之農業用地，惟經原處分機關查調 88、91 年航照圖、100 年 10 月 8 日現場照片，並經比對行政院環境保護署非屬原子能游離輻射管制網及地籍圖、航照圖等資料以及函詢○○○股份有限公司○○供電區營運處結果，發現系爭土地之○○段○○地號土地部分地面積為○○路供道路使用，另系爭土地之○○段○○地號土地，其地上則有高壓電塔一座，此有上開資料影本及○○○○股份有限公司○○供電區營運處 100 年 11 月 4 日 D 中供字第 10010062911 號函在卷可稽。是原處分機關據此認定系爭二筆土地未整筆土地作農業使用，無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項之適用，而以 77 年 11 月每平方公尺 55 元為前次移轉現值，按拍定金額計算漲價總數額課徵地價稅，揆諸首揭法令之規定，於法並無不合。

五、至訴願人訴稱系爭土地未有部分土地未作農業使用之情事一節。惟依上開農委會 99 年 6 月 28 日台財稅字第 09904052800 號函所示，可知經法院拍賣之土地，於依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定認定原地價時，應由訴願人檢附農業用地之相關證明文件供核，且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，應負有申報協力義務。然查本件訴願人並未提出系爭土地為農業用地之相關證明文件，其既無法就「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，原處分機關據上開調查結果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。

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 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)