

彰化縣政府訴願決定書（案號 99－401）

府法訴字第 0990052691 號

訴 願 人：曾 00

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 1 月 20 日彰稅北分一字第 0993001332 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

緣坐落本縣○○○00 段 597 地號土地（下稱系爭土地），為特定農業區之農牧用地，原為案外人顏 00 所有，原前次移轉現值為 76 年 1 月每平方公尺新臺幣（下同）165.8 元，於 94 年 1 月 11 日以買賣方式移轉予訴願人，並申請依土地稅法第 39 條之 2 規定不課徵土地增值稅及提高前次移轉現值至 89 年 1 月每平方公尺 2,656 元，且經核准在案。嗣訴願人欲出售系爭土地，於 98 年 12 月 16 日填具土地現值申報書向原處分機關辦理移轉申報，經原處分機關調查發現系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時有違規使用情事，故將原前次移轉現值回復為 76 年 1 月每平方公尺 165.8 元，並將更改結果函知本縣○○地政事務所及訴願人，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：

- （一）案外人顏 00 於 94 年 1 月 11 日申報移轉系爭土地予訴願人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，及依同條第 4 項規定提高前次移轉現值至 89 年 1 月每平方公尺 2,656 元，業經原處分機關核准在案，並於系爭土地之土地謄本上記載明確，而原處分機關上開核准處分在性質上應屬授予利益之合法行政處分，是原處分機關應

有行政程序法第 123 條所規定之 5 種情形下始得廢止上開核准不課徵土地增值稅及提高前次移轉現值至 89 年 1 月每平方公尺 2,656 元之處分，惟本案中並無行政程序法第 123 條所規定之 5 種情形，原處分機關逕以彰稅北分一字第 0993001332 號函更正系爭土地前次移轉（即 89 年 1 月）之公告現值，於法無據，有違行政程序法第 8 條信賴保護原則云云。

- (二) 本案爭執點為系爭土地是否符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項「作農業使用之農業用地」之規定。本案系爭土地之地目為田，且為特定農業區農牧用地，符合土地稅法施行細則第 57 條及農業發展條例第 3 條第 11 款農業用地，屬土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定所稱農業用地。原處分機關以林務局農林航空測量所航照圖圖示認系爭土地在 89 年 1 月土地稅法修正公布時有違規使用之情形。惟查：(1) 所指違規使用究指為何？甚不明確。(2) 訴願人承購系爭土地辦理移轉登記、申請核定免徵土地增值稅時，系爭農地並無任何違規使用之情形，且亦無違規使用之情形。(3) 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，惟航照圖是否存在？係何時所拍攝？容有疑義。(4) 再者，縱使斯時已有違規使用（即建築物存在），惟原處分機關有何依據認定該建築物並非農業發展條例第 3 條第 12 款所述之農業設施、農舍，又有何依據可認定系爭土地不符合農業發展條例第 3 條第 12 款視為作農業使用之情形等語。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 訴願人與案外人 000 於 94 年 1 月 14 日向原處分機關申報移轉系爭土地，請求依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，以該 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效當期公告土地現值為原地價及不課徵土地增值稅。案經原處分機關書面審核後，准以 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 2,656 元為原地價。嗣因原處分機關受理訴願人與案外人陳 00、洪 00 於 98 年 12 月 16 日所共同申報移轉系爭土地，復請求依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，不課徵土地增值稅時，經調閱林務局農林航空測量所 88 年 9 月 16 日及 89 年 4 月 18 日拍攝之航照圖，發現系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時，已不符合首揭法令規定與函釋說明要求整筆土地均作農業使用之要件等語。

- (二) 原處分機關於 99 年 2 月 26 日約談原土地所有權人顏 00，依據其談話筆錄略以「系爭土地及 00 段 594 地號土地於 91 年以前皆作為養豬使用，有農舍一棟(同時坐落於 00 段 597 及 00 段 594-1 地號，門牌：○○○○○里 00 路 2 段 511 號)及豬舍七棟(坐落於 00 段 597 及 00 段 594 地號)，農舍旁並搭建有遮陽棚、、、分佈位置與林務局農林航空測量所 88 年及 89 年航照圖圖示相同。、、、農舍 67 年即已建築完成，另豬舍於 67 年至 71 年間依續建築完成、、、遮陽棚為 75 年搭建完成。農舍、豬舍及遮陽棚皆無申請使用執照、建築執照或容許使用，但農舍於 93 年申請補發使用執照、、、。」云云。

理 由

- 一、按土地稅法第 28 條前段規定：「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。」第 31 條第 1 項第 1 款規定：「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左列各項後之餘額，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。」第 39 條之 2 第 4 項規定：「作農業使用之農業用地，於本法中華民國 89 年 1 月 6 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。」

土地稅法施行細則第 57 條第 1 款規定：「本法第 39 條之 2 第 1 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 3 條第 11 款所稱之耕地。」

農業發展條例第 3 條第 11 款、第 12 款前段規定：「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、。、。」

財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號函釋說明：「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（平均地權條例）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。」及 93 年 4 月 21 日台財稅第 0930450128 號函釋說明二「、、、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。」

二、有關農地移轉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，整筆土地是否同時具備為農業用地及作農業使用之要件而定。而所謂農業用地，依土地稅法施行細則第 57 條第 1 款及農業發展條例第 3 條第 11 款規定，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。而所謂「農業使用」，依農業發展條例第 3 條第 12 款規定，係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使用未閒置不用者，先予敘明。

三、訴願人與案外人顏 00 於 94 年 1 月 14 日向原處分機關申報移轉系爭土地，請求依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，以該 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效當期公告土地現值為原地價及不課徵土地增值稅。案經原處分機關書面審核後，准以 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 2,656 元為原地價。嗣因原處分機關受理訴願人與案外人陳 00、洪 00 於 98 年 12 月 16 日所共同申報移轉系爭土地，復請求依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，不課徵土地增值稅時，經調閱林務局農林航空測量所 88 年 9 月 16 日及 89 年 4 月 18 日拍攝之航照圖，發現系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時，已不符合首揭法令規定與函釋說明要求整筆土地均作農業使用之要件。從而，原處分認定系爭土地應無土地稅法第 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，並將前次移轉現值回復為 76 年 1 月每平方公尺 165.8 元，揆諸首揭法令規定與說明，依法尚無不合。此有卷附土地登記第二類謄本、88 年、89 年航照圖、94 年 1 月 14 日、98 年 12 月 16 日土地增值稅申報書、切結書等資料可稽。

四、至於就有關訴願人指稱原處分機關所指違規使用究指為何？甚不明確，或原處分機關有何依據認定該建築物並非農業發展條例第 3 條第 12 款所述之農業設施部分。經原處分機關函詢本縣北斗鎮公所查明該棟建物於 89 年 1 月 28 日時是否為合法申請使用執照之建築物，惟經該所 99 年 3 月 8 日北鎮建字第 0990002543 號函說明二：「經查本鎮 00 段 597 地號農地之建築

物，係於 93 年間申請補照，94 年 1 月 3 日發給使用執照在案，於 89 年 1 月 28 日時是否為合法申請使用執照之建築物，查無相關資料。」從而，原處分機關乃於 99 年 2 月 26 日約談原土地所有權人顏旭信，依據其談話筆錄略以「系爭土地及 00 段 594 地號土地於 91 年以前皆作為養豬使用，有農舍一棟（同時坐落於 00 段 597 及 00 段 594-1 地號，門牌：○○○○○里 00 路 2 段 511 號）及豬舍七棟（坐落於 00 段 597 及 00 段 594 地號），農舍旁並搭建有遮陽棚、、、分佈位置與林務局農林航空測量所 88 年及 89 年航照圖圖示相同。、、、農舍 67 年即已建築完成，另豬舍於 67 年至 71 年間依序建築完成、、、遮陽棚為 75 年搭建完成。農舍、豬舍及遮陽棚皆無申請使用執照、建築執照或容許使用，但農舍於 93 年申請補發使用執照、、、。」得知，系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正生效時，應有未合法申請使用執照之農舍、豬舍及遮陽棚，當不符合整筆土地均作農業使用之要件。從而，原處分認定系爭土地無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用，依法尚無違誤，是訴願人所述，尚非可採。此有卷附北斗鎮公所 99 年 3 月 8 日北鎮建字第 0990002543 號函、談話筆錄可稽。

五、有關訴願人主張本案應有信賴保護原則部分。按行政法上信賴保護原則之適用，須具備下列有信賴基礎、信賴表現與信賴值得保護等要件。次按行政程序法第 119 條第 2 款規定，受益人對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者，其信賴不值得保護。基此，若申請人對系爭土地有無作農業使用之重要事項，係提供不正確資料或為不完全陳述，致原處分機關依該項資料或陳述准予對系爭土地核發土地增值稅免稅證明書，是依上開法令規定與說明，當無就原處分機關先前所為之授益處分，主張有信賴保護原則之適用（參照高雄高等行政法院 93 年度訴字第 240 號判決理由）。本件案外人顏旭信先生於 94 年 1 月 11 日向原處分機關申報以買賣方式移轉予訴願人時，曾檢附切結書載明：

「、、、上開土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時，確為作農業使用之農業用地，且無違規紀錄，請依修正生效當期公告現值為本筆土地之原地價、、、。」從而原處分機關乃准予依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定不課徵土地增值稅。嗣經原處分機關調查發現系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時並未作農業使用。從而，本案既因訴願人對系爭土地有無作農業使用之重要事項有提供不正確資料之行為，則對於原處分機關所為先前授益處分，當無信賴保護原則適用之理。

- 六、此外，有關訴願人主張本案應屬授予利益之合法行政處分，無行政程序法第 123 條各款規定不得廢止部分。按行政程序法第 117 條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。」及第 123 條規定：「授予利益之合法行政處分，有下列各款情形之一者，得由原處分機關依職權為全部或一部之廢止。」上開規定乃係針對行政機關就違法行政處分自為撤銷，及合法行政處分自為廢止的規定，二者之法律適用前提，如前所述，顯不相同。而本案，業如上述，係因訴願人對前次移轉現值認定之重要事項提供不完全資料所致之違法行政處分，當非行政程序法第 123 條就有關合法行政處分廢止的適用要件，是訴願人所述，顯有法令誤解之虞。
- 七、另就，原處分機關先前逕以案外人之切結書為證而未調閱相關事證以為輔證有無違失，或案外人之切結書有不實記載致訴願人權益受有損害等部分，當應由訴願人另循公法及私法等法律途徑，以為救濟。準此，本件事證已臻明確，其餘論述尚不足影響審議結果，無庸逐一論述。
- 八、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，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 林宇光
委員 陳廷墉
委員 張奕群
委員 溫豐文
委員 蔡和昌
委員 蕭文生

中 華 民 國 99 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）