

彰化縣政府訴願決定書（案號 99－705）

府法訴字第 0990180038 號

訴 願 人：○○○

地址：

代 理 人：○○○

地址：

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服彰化縣地方稅務局 99 年 5 月 24 日彰稅法字第 0989951259 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

緣坐落○○鄉○○段○○○地號土地（面積 1,602 m²，以下稱系爭土地）原為訴願人之父○○所有，持分全部，土地使用分區為特定農業區農牧用地，○○於 96 年 5 月 8 日贈與極少持分 2/1602（面積 2 m²）予訴願人，形成 2 人共有關係，經依一般贈與課徵土地增值稅 1,105 元，並辦竣土地所有權登記有案。另○○所有坐落○○鎮○○段 1652、1652-1 地號（作農業使用農地）及○○鄉○○段 748 地號等 3 筆土地於 96 年間分次贈與部分持分予訴願人，分別形成 2 人共有關係。系爭土地嗣後於 97 年 1 月 23 日與前開 3 筆土地辦理共有物分割，共割後由訴願人取得系爭土地全部持分，而○○則取回同段 748 地號土地部分持分及○○鎮○○段 1652、1652-1 地號符合作農業使用之農業用地，因共有物分割之土地分割增減數額在公告現值 1 平方公尺單價以下，依財政部 81 年 7 月 6 日台財稅第 810238739 號函釋規定，准免由當事人提出共有物分割現值申報，而向地政機關辦竣登記在案。經原處分機關查認原所有權人○○係先創設與訴願人之共有關係，再透過共有物分割，未繳納應課土地增值稅方式移轉系爭土地予訴願

人，原處分機關即地方稅務局基於實質課稅原則，依稅捐稽徵法第 21 條、土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款、第 28 條、31 條及財政部 97 年 5 月 26 日台財稅字第 09700169890 號函釋等規定，以 97 年 1 月 23 日系爭土地辦竣共有物分割完成登記日為補徵時點，並以取得土地所有權人即訴願人（受贈人）為納稅義務人，予以補徵土地增值稅計新臺幣（以下同）83 萬 3,858 元。訴願人不服，申請復查，旋遭駁回；訴願人仍不服，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）系爭土地依區域計畫法劃定，為特定農業區之農牧用地，該地原為訴願之父○○所有，自民國 75 年間起即作「養殖漁塭」使用。依農業發展條例第 3 條第 12 款規定，既係在特定農業區農牧用地作「養殖漁塭」，即係作農業使用。原處分機關引用行政院農業委員會 89 年 7 月 7 日（89）農企字第 890134469 號函釋，認依非都市土地使用管制規則之規定，養殖漁塭係違規使用，不得認為係農業使用，此「非都市土地使用管制規則」係牴觸「農業發展條例」，應為無效。且系爭土地之養殖設施縱不合於非都市土地使用管制規則之規定，依該管制規則第 8 條第 1 項規定，亦得為從來之使用云云。
- （二）系爭土地於 97 年 1 月 23 日完成移轉登記前，訴願人並未接獲通知繳納土地增值稅，但於產權移轉登記完成一年後，竟通知須核課巨額土地增值稅，此事前免徵土地增值稅，事後補徵土地增值稅之行為，係違反信賴保護原則。另認定作「農業使用」之權責機關為○○鄉公所，原處分機關無權逕行擅自認定系爭土地為「非農業使用」之土地云云。
- （三）本件土地移轉登記原因是「共有物分割」，為有償移轉，並非贈與之無償移轉，原處分認定系爭土地「贈與」，顯然與登記事實不符；土地增值稅之納稅義務人，應為原所有權人○○君，絕非原處分核定之○○○君，故受處分之當事人不適格，依法該處分係自始、當然、客觀無

效云云。

- (四) 系爭土地於 97 年 1 月 23 日分割時，若原處分機關認為訴願人之分割取得系爭土地應視為受贈與取得，因係作農業使用之農業用地移轉，原處分機關自應通知訴願人提出農業用地作農業使用證明書以申請不課徵土地增值稅。原處分機關不通知提出該證明書，竟令補徵土地增值稅，顯有違法云云。
- (五) 況系爭土地嗣後已將漁塭填平，訴願人並已於 98 年 10 月 14 日取得農業用地作農業使用證明書，原處分機關命補徵系爭土地之土地增值稅處分，顯有不當，自應撤銷該處分。且系爭土地應依土地稅法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，核課土地增值稅，原處分機關計算基礎錯誤云云等，資為爭議。
- (六) 訴願人復以 99 年 8 月 25 日訴願補充理由書主張本案對於補徵土地增值稅之納稅義務人，應依據移轉登記原因之事實「共有物分割」，以系爭土地原所有人為納稅義務人。且本案原處分機關自始未按土地稅法第 39 條之 3 第 2 項規定通知當事人提出申請不課徵土地增值稅，自有違反程序。此外，本案系爭土地原處分機關非農業主管機關竟逾越管轄權逕自認定系爭土地「非農業使用」云云。再者，本案系爭土地縱有違反非都市土地管制規則第 6 條規定，訴願人依法「回復原狀」即足，原處分機關豈可違法作成行政處分，課徵訴願人鉅額稅款云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 所謂農業用地，依土地稅法施行細則第 57 條第 3 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、森林區以外之分區內所編定之農牧用地。系爭土地使用分區編定為農牧用地，屬前揭法規農業用地範圍。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等使用者而言。又系爭土地屬非都市土地，依非都市土地使用

管制規則第 6 條及附表一規定，非都市土地經劃定使用分區並編定使用地類別，應依其容許使用項目及許可使用細目使用。卷查本案 752 地號土地使用分區編定為特定農業區，使用地類別為農牧用地，經現場勘查及查調本局、林務局農林航空測量所 88 年、89 年航照圖，系爭土地供「養殖漁塭」使用，依行政院農業委員會 89 年 7 月 7 日（89）農企字第 890134469 號函所示，係屬違規使用，不符作農業使用之規定，按土地稅法規定，移轉時即應課徵土地增值稅，惟原所有權人○○利用先行贈與移轉持分 2/1602 予訴願人創設共有關係，再透過共有物分割，未繳納應課土地增值稅，而使訴願人取得系爭土地全部持分，本案實為訴願人之父○○欲贈與系爭土地予訴願人，卻利用移轉極少持分後創設共有，透過共有物分割方式，而未納土地增值稅，以達訴願人取得依法應課徵土地增值稅之土地。其事實上係以迂迴、不正當的方式，規避稅捐之脫法行為，在經濟實質上已具備課稅構成要件，即應按實質課稅原則，補徵土地增值稅，又因本案除贈與持分 2/1602 時（創設共有時）有申報外，其共有物分割時（一平方公尺以下）均未申報，依民法第 758 條規定：「不動產物權，依法律行為而取得設定、喪失、及變更者，非經登記，不生效力。」，故原處分以 97 年 1 月 23 日系爭土地共有物分割登記完竣日為補徵時點，並以取得土地所有權人即訴願人（受贈人）為納稅義務人，對其未申報之持分 1600/1602，予以補徵土地增值稅 83 萬 3,858 元，揆諸上開土地稅法及財政部函釋說明，並無不合，另系爭土地於 89 年 1 月土地稅法修正施行時即供「養殖漁塭」使用，不符作農業使用之規定，已如前述，核與土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定不符，原處分以系爭土地原規定地價 66 年 10 月每平方公尺 90 元為原地價，計算漲價總數額，對其課徵土地增值稅，並無違誤，此有本局 96 年 5 月 10 日收件號碼 5512096000468 號土地增值

稅（土地現值）申報書、土地登記謄本、本局及林務局農林航空測量所 88 年、89 年航照圖、現場勘查照片等資料附案。

- (二) 有關訴願人主張非都市土地使用管制規則牴觸法農業發展條例第 3 條有關「養殖」作「農業使用」之規定乙節，農業發展條例第 3 條第 12 款規定，所謂農業使用，係指農業用地「依法」實際供農作、森林、養殖、……等使用者而言。又按「區域計畫公告實施後，不屬第十一條之非都市土地，應由有關直轄市或縣（市）政府，按照非都市土地分區使用計畫，製定非都市土地使用分區圖，並編定各種使用地，報經上級主管機關核備後，實施管制。變更之程序亦同。其管制規則，由中央主管機關定之」及「本規則依區域計畫法第十五條第一項規定訂定之」為區域計畫法第 15 條第 1 項及非都市土地使用管制規則第 1 條所明訂，是以，非都市土地管制規則係依區域計畫法第 15 條授權訂定，旨在規範非都市土地之使用管制，系爭土地屬非都市土地，依法自應符合非都市土地管制規則之規定，其土地使用分區為特定農業區農牧用地，卻供「養殖漁塭」使用，違反非都市土地管制規則第 6 條容許使用項目及許可使用細目規定，係屬違規使用土地，再依行政院農業委員會 89 年 7 月 7 日（89）農企字第 890134469 號函所示，特定農業區農牧用地擅自挖掘漁塭違法使用，其違規使用未恢復原狀前，不宜核發農業用地作農業使用證明。核發農業用地作農業使用證明之權責機關雖為○○鄉公所，惟系爭土地於移轉當時（共有物分割登記完竣日）違規使用，非屬依法作養殖使用之土地，不符作農業使用至臻明確，且訴願人未能提出系爭土地移轉當時係作農業使用之證明以為佐證，核與土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅之規定不符，原處分以系爭土地辦竣共有物分割登記日為移轉時點，對其課徵土地增值稅，於法並無不合云云。

(三) 至訴願人主張系爭土地之養殖設施為從來之使用，符合土地使用規定乙節，依非都市土地使用管制規則第 8 條第 1 項規定，土地使用編定後，其原有使用不合土地使用分區規定者，在政府令其變更使用前，得為從來之使用，查系爭土地於使用編定前（民國 69 年）係種植農作物，此有土地異動索引查詢資料及林務局農林航空測量所 69 年航照圖等資料附案可稽，訴願人既稱 75 年間始開挖養殖漁塭供養殖使用，依前開管制規則規定，則系爭土地供養殖使用非為從來之使用，核屬違規使用土地，自不符作農業使用之規定，又查系爭 752 地號土地、同段 748 地號、○○鎮○○段 1652、1652-1 地號等 4 筆土地，原皆為訴願人之父○○所有，其於 96 年間分別利用移轉極少持分予訴願人後創設共有，再透過共有物分割方式，以達訴願人取得系爭土地之目的，並規避應納之土地增值稅，是以，系爭土地實質上屬贈與，原處分依土地稅法第 5 條規定，以受贈人即訴願人為納稅義務人補徵土地增值稅，並無違誤。且因共有物分割之土地分割增減數額在公告現值 1 平方公尺單價以下，依規定逕向地政機關辦竣登記，免向本局申報共有物分割移轉現值，並非本局事前已對系爭土地核准免徵土地增值稅，訴願人主張有違信賴保護原則乙節，核不足採云云。

(四) 又訴願人主張原處分未履行通知義務逕予補徵土地增值稅違反規定乙節，依財政部 91 年 8 月 21 日台財稅字第 0910455239 號及 99 年 4 月 9 日台財稅字第 09904710700 號函所示，系爭土地於共有物分割移轉時係供「養殖漁塭」使用，非屬作農業使用之農業用地，依法應課徵土地增值稅，已如前述，並無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項申請不課徵土地增值稅之適用，非屬土地稅法第 39 條之 3 第 2 項規定應通知申請不課徵土地增值稅之案件，原處分於補徵土地增值稅前未通知申請人申請不課徵土地增值稅，並無違誤。系爭土地嗣後

雖將漁塭填平，恢復作農業使用並於 98 年 10 月 14 日取得農業用地作農業使用證明書，然此亦僅得就其於恢復作農業使用後之移轉時，始得申請適用不課徵土地增值稅，訴願人主張尚不足採云云。

理 由

- 一、按「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 5 年。……在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，……」、「土地增值稅之納稅義務人如左：……二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。……所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」、「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。……前項第 1 款所稱之原規定地價，依平均地權條例之規定；所稱前次移轉時核計土地增值稅之現值…」、「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：……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。……」、「本條例用辭定義如下：……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。…」、「非都市土地經劃定使用分區並

編定使用地類別，應依其容許使用項目及許可使用細目使用。……附表一 各種使用地容許使用項目及許可使用細目表……五、農牧用地(五)養殖設施（工業區及特定農業區除外，但特定農業區內屬室內循環水養殖設施經縣（市）農業主管機關核准者不在此限）……」分別為稅捐稽徵法第 21 條、土地稅法第 5 條、第 28 條前段、第 31 條、第 39 條之 2 第 1 項、第 4 項、土地稅法施行細則第 57 條第 3 款及農業發展條例第 3 條第 12 款前段及非都市土地管制規則第 6 條所明定。

- 二、次按「依非都市土地使用管制規則之規定，特定農業區農牧用地不容許作養殖設施使用，擅挖養殖漁塭係屬違規使用之範疇……」、「共有土地分割，共有人所取得之土地，其價值減少數額在分割後公告土地現值 1 平方公尺單價以下者，准免由當事人提出共有物分割現值申報」、「……準此，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；縱於嗣後補辦容許而作農業使用，亦僅得就其於補辦容許作農業使用後之移轉時，申請適用不課徵土地增值稅。……」、「租稅課徵有關實質課稅原則之適用，前經司法院大法官釋字第 420 號、第 438 號解釋在案，本部並參據上開解釋於 92 年 7 月 2 日以台財稅字第 0920453519 號函明釋：『人民之行為如確已符合法律之課稅構成要件，本應依法課稅。惟因課稅對象的經濟活動複雜，難以法律加以完整規定，故為實現衡量個人之租稅負擔能力而課徵租稅之租稅公平主義，並防止規避租稅而確保租稅之徵收，在租稅法之解釋及課稅構成要件之認定上，如發生法律形式、名義或外觀與真實之事實、實態或經濟負擔有所不同時，則租稅之課徵基礎，應著重於事實上存在之實質……對於在經濟實質上已具備課稅構成要件者，雖行為人蓄意使外在之外觀或形式不具備課稅要件，仍宜對其課稅。』……藉免稅（或不課徵）土地之贈與，並經由合併、分割、共有物分割等過程，達到

移轉應稅土地之目的，以規避土地增值稅或贈與稅負擔之案件，如經稽徵機關查有事證足資證明者，即可本於職權按實質課稅原則辦理。本案應否依實質課稅原則補徵土地增值稅及補徵時點之認定，核屬個案事實認定問題，仍請本於職權查明實情，依現行法令規定辦理。……」及「關於違規農地利用贈與、共有物分割等過程移轉所有權，經依實質課稅原則補徵土地增值稅案件，如嗣後恢復符合農業使用規定，有無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅規定之適用，及類此案件應否依同法第 39 條之 3 第 2 項規定辦理通知案……說明二、違規農地嗣後恢復符合農業使用，應如何適用土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅規定，本部 91 年 8 月 21 日台財稅字第 0910455239 號函業已核釋在案，請參照上開規定，查明實情本諸職權辦理。至本案共有物分割移轉時，既經查明已非作農業使用，尚非屬土地稅法第 39 條之 3 第 2 項規定應通知辦理申請不課徵土地增值稅案件」為行政院農業委員會 89 年 7 月 7 日(89)農企字第 890134469 號函、財政部 81 年 7 月 6 日台財稅第 810238739 號、91 年 8 月 21 日台財稅字第 0910455239 號、97 年 5 月 26 日台財稅字第 09700169890 號及 99 年 4 月 9 日台財稅字第 09904710700 號函釋示在案。

- 三、按所謂農業用地，依土地稅法施行細則第 57 條第 3 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、森林區以外之分區內所編定之農牧用地。系爭土地使用分區編定為農牧用地，屬前揭法規農業用地範圍。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等使用者而言。又系爭土地屬非都市土地，依非都市土地使用管制規則第 6 條及附表一規定，非都市土地經劃定使用分區並編定使用地類別，應依其容許使用項目及許可使用細目使用。查系爭 752 地號土地使用分區編定為特定農業區，使用地類別為農牧用地，原處分機關指稱

經現場勘查及查調該局、林務局農林航空測量所 88 年、89 年航照圖，系爭土地於 89 年 1 月土地稅法修正施行時即供「養殖漁塭」使用，不符作農業使用之規定，此部分訴願人亦稱系爭土地自民國 75 年間起即作「養殖漁塭」使用，故原處分機關所稱應屬可採，依前揭行政院農業委員會 89 年 7 月 7 日（89）農企字第 890134469 號函所示，系爭土地當屬違規使用，不符作農業使用之規定，按前揭土地稅法規定，移轉時即應課徵土地增值稅，先予敘明。然系爭土地原為訴願人之父○○所有，持分全部，土地使用分區為特定農業區農牧用地，○○於 96 年 5 月 8 日贈與極少持分 2/1602（面積 2 m²）予訴願人，形成 2 人之共有關係，經依一般贈與課徵土地增值稅 1,105 元，並辦竣土地所有權登記有案，有卷附 96 年 5 月 10 日土地增值稅（土地現值）申報書、系爭土地異動索引、地價改算通知書影本可資證明。且○○所有坐落○○鎮○○段 1652、1652-1 地號（作農業使用農地）及○○鄉○○段 748 地號等 3 筆土地於 96 年間分次贈與部分持分予訴願人，分別形成 2 人共有關係，亦有卷附土地異動索引、地價改算通知書影本在卷可稽。原所有權人○○就系爭土地，透過於 96 年 5 月 8 日贈與極少持分 2/1602 予訴願人創設共有關係，嗣後於 97 年 1 月 23 日與前開 3 筆土地辦理共有物分割，共割後由訴願人取得系爭土地全部持分，而○○則取回同段 748 地號土地部分持分及○○鎮○○段 1652、1652-1 地號符合作農業使用之農業用地，因訴願人與○○雙方其共有物分割之土地分割後較分割前總現值增減額為 0（詳卷附共有土地分割明細表），在公告現值 1 平方公尺單價以下，依上開財政部 81 年 7 月 6 日台財稅第 810238739 號函釋規定，准免由當事人提出共有物分割現值申報，故而未繳納應課之土地增值稅，而使訴願人取得系爭土地全部持分。按為實現衡量個人之租稅負擔能力而課徵租稅之租稅公平主義，並防止規避租稅而確保租稅之徵收，在租稅法之解釋及課稅構成要件之認定上，如發生法律形式、名義或外觀與真實之事實、實態

或經濟負擔有所不同時，則租稅之課徵基礎，應著重於事實上存在之實質，此即實質課稅原則之適用。本案訴願人之父○○將系爭土地以贈與為原因，移轉系爭不符作農業使用土地之極少持分予訴願人後，以創設共有關係，並與前開 3 筆土地辦理共有物分割，使訴願人取得系爭土地全部持分，且透過其共有物分割之土地分割後較分割前總現值增減額為 0，因而依上開財政部 81 年 7 月 6 日台財稅第 810238739 號函釋規定，未納土地增值稅，以達訴願人取得系爭依法應課徵土地增值稅之土地。從本案訴願人之父○○贈與系爭土地極少持分予訴願人，以形成共有關係至透過上開共有物分割之土地分割後較分割前總現值增減額為 0，使訴願人完整取得系爭依法應課徵土地增值稅之土地，就整體觀之，其實質上難謂非屬贈與系爭土地之意思，於形式上透過辦理共有物分割之外觀方式，實質上贈與訴願人使其完整取得系爭依法應課徵土地增值稅之土地，系爭土地在經濟實質上當已具備課稅構成要件，即應按實質課稅原則，補徵土地增值稅。訴願人主張本件土地移轉登記原因是「共有物分割」，為有償移轉，並非贈與之無償移轉，土地增值稅之納稅義務人非原處分核定之○○○君，本案課徵租稅主體顯然錯誤云云，委無可採。且如上所述，系爭土地在經濟實質上當已具備課稅構成要件，即應按實質課稅原則，補徵土地增值稅，訴願人主張本案系爭土地縱有違反非都市土地管制規則第 6 條規定，訴願人依法「回復原狀」即足等語，自不足採。又因本案除贈與持分 2/1602 時（創設共有時）有申報外，其共有物分割時（一平方公尺以下）均未申報，故原處分機關依稅捐稽徵法第 21 條、土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款、第 28 條、31 條及財政部 97 年 5 月 26 日台財稅字第 09700169890 號函釋等規定，以 97 年 1 月 23 日系爭土地辦竣共有物分割完成登記日為補徵時點，並以取得土地所有權人即訴願人（受贈人）為納稅義務人，對其未申報之持分 1600/1602 部分，予以補徵土地增值稅 83 萬 3,858 元，揆諸上開土地稅法及財政

部函釋說明，並無不合，且系爭土地於 89 年 1 月土地稅法修正施行時即供「養殖漁塭」使用，不符作農業使用之規定，已如前述，核與土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定不符，原處分以系爭土地原規定地價 66 年 10 月每平方公尺 90 元為原地價，計算漲價總數額，對其課徵土地增值稅，並無違誤，自無訴願人所云逾越管轄權限之問題。此有原處分機關 96 年 5 月 10 日收件號碼 5512096000468 號土地增值稅（土地現值）申報書、土地登記謄本、原處分機關及林務局農林航空測量所 88 年、89 年航照圖、現場勘查照片等資料附案。

- 四、有關訴願人主張原處分機關引用行政院農業委員會 89 年 7 月 7 日（89）農企字第 890134469 號函釋，認「非都市土地使用管制規則」係抵觸「農業發展條例」農業發展條例第 3 條有關「養殖」作「農業使用」之規定乙節，按農業發展條例第 3 條第 12 款規定，所謂農業使用，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等使用者而言。次按「區域計畫公告實施後，不屬第十一條之非都市土地，應由有關直轄市或縣（市）政府，按照非都市土地分區使用計畫，製定非都市土地使用分區圖，並編定各種使用地，報經上級主管機關核備後，實施管制。變更之程序亦同。其管制規則，由中央主管機關定之」及「本規則依區域計畫法第十五條第一項規定訂定之」為區域計畫法第 15 條第 1 項及非都市土地使用管制規則第 1 條所明定，故非都市土地管制規則係依區域計畫法第 15 條之授權所訂定，旨在規範非都市土地之使用管制，系爭土地屬非都市土地，依法自應符合非都市土地管制規則之規定，其土地使用分區為特定農業區農牧用地，卻供「養殖漁塭」使用，違反非都市土地管制規則第 6 條容許使用項目及許可使用細目規定，係屬違規使用土地，復依行政院農業委員會 89 年 7 月 7 日（89）農企字第 890134469 號函所示，特定農業區農牧用地擅自挖掘漁塭違法使用，其違規使用未恢復原狀前，不宜核發農業用地作農業使用證明。核發農業用地作農業使

用證明之權責機關雖為○○鄉公所，惟系爭土地於移轉當時（共有物分割登記完竣日）違規使用，非屬依法作養殖使用之土地，不符合農業發展條例第3條第12款作農業使用之規定至為明確，且訴願人未能提出系爭土地移轉當時係作農業使用之證明以為佐證，核與土地稅法第39條之2第1項不課徵土地增值稅之規定不符，原處分以系爭土地辦竣共有物分割登記日為移轉時點，對其課徵土地增值稅，於法尚無不合，訴願人稱「非都市土地使用管制規則」係牴觸「農業發展條例」第3條有關「養殖」作「農業使用」之規定，應為無效乙節，容對法令有所誤解，不足採據。

- 五、至訴願人主張系爭土地之養殖設施為從來之使用，符合土地使用規定乙節，按非都市土地使用管制規則第8條第1項規定，土地使用編定後，其原有使用不合土地使用分區規定者，在政府令其變更使用前，得為從來之使用，按原處分機關指稱系爭土地於使用編定前（民國69年）係種植農作物，此有土地異動索引查詢資料及林務局農林航空測量所航照圖等資料附案可稽，訴願人既稱75年間始開挖養殖漁塭供養殖使用，依前開管制規則規定，則系爭土地供養殖使用非為從來之使用，核屬違規使用土地，自不符作農業使用之規定。
- 六、又訴願人主張原處分未履行通知義務逕予補徵土地增值稅違反規定乙節，查卷附財政部91年8月21日台財稅字第0910455239號及99年4月9日台財稅字第09904710700號函所示，系爭土地於共有物分割移轉時係供「養殖漁塭」使用，非屬作農業使用之農業用地，依法應課徵土地增值稅，已如前述，並無土地稅法第39條之2第1項申請不課徵土地增值稅之適用，非屬土地稅法第39條之3第2項規定應通知申請不課徵土地增值稅之案件，原處分於補徵土地增值稅前未通知申請人申請不課徵土地增值稅，並無違誤。至訴願人指稱系爭土地於97年1月23日完成移轉登記前，訴願人並未接獲通知繳納土地增值稅，但於產權移轉登記完成一年後，竟通知須核課巨額土地增值稅，此事前免徵土地增值稅，

事後補徵土地增值稅之行為，係違反信賴保護原則乙節，按財政部 81 年 7 月 6 日台財稅第 810238739 號解釋，共有土地分割，共有人所取得之土地，其價值減少數額在分割後公告土地現值 1 平方公尺單價以下者，准免由當事人提出共有物分割現值申報。因系爭土地與前開 3 筆土地辦理共有物分割增減數額在公告現值 1 平方公尺單價以下，已如前述，從而，依規定逕向地政機關辦竣登記，免向原處分機關申報共有物分割移轉現值，原處分機關陳稱並非該局事前已對系爭土地核准免徵土地增值稅，既未經原處分機關事前針對系爭土地核准免徵土地增值稅，應屬無信賴保護原則據以成立之信賴基礎，訴願人主張有違信賴保護原則乙節，容有誤解。

- 七、未查，訴願人指稱系爭土地嗣後已將漁塭填平，訴願人並已於 98 年 10 月 14 日取得農業用地作農業使用證明書，原處分機關命補徵系爭土地之土地增值稅處分，顯有不當，自應撤銷該處分云云，按系爭土地嗣後雖已將漁塭填平，恢復作農業使用並於 98 年 10 月 14 日取得農業用地作農業使用證明書，然此亦僅得就其於恢復作農業使用後之移轉時，始得申請適用不課徵土地增值稅，並無訴願人所稱應撤銷該處分之問題，訴願人主張自不足採。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。
- 八、據上論結，本件訴願為無理由，原復查決定予以維持原處分並無不合，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
委員 林宇光
委員 陳廷墉
委員 陳基財
委員 黃鴻隆

委員 溫豐文

委員 楊瑞美

委員 蕭文生

中 華 民 國 99 年 9 月 14 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)