

彰化縣政府訴願決定書（案號 101—506）

府法訴字第○○○○號

訴願人：郭○聰

地址：彰化縣○○市○○里○○街○巷 7 號之 5

訴願人：郭○謀

地址：彰化縣○○市○○里○○街 167 號

訴願人兼

訴願代表人：郭○斌

地址：彰化縣○○市○○里○○街 1 號

訴願代理人：蕭○欽

地址：台中市○○區○○路○段 73 號 3 樓之 3

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 101 年 2 月 29 日彰稅法字第 1009961887 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

緣案外人王○助原所有坐落本縣彰化市○○段○○○小段○4、○5 地號土地（下稱系爭土地），為特定農業區農牧用地，前次移轉現值為 59 年 8 月每平方公尺新臺幣（下同）24.9 元、62 年 6 月每平方公尺 31.2 元，於 93 年 1 月 28 日立契移轉系爭 974 地號土地予訴願人郭○斌（持分 1/1），975 地號土地與訴願人郭○聰（持分 1/2）及郭○謀（持分 1/2），並於同年月 28 日共同申報移轉，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，即依同法條第 4 項規定以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效當期

公告現值每平方公尺 3,700 元為原地價，經原處分機關核准在案。嗣訴願人於 100 年 11 月 2 日以一般案件申報買賣移轉系爭土地予案外人○○○○股份有限公司，經原處分機關查得 89 年 1 月間系爭○4 地號土地部分為養殖魚池，部分荒廢未種植；○5 地號土地部分為養殖魚池，且有一違規建物面積未作農業使用，不符前揭法條規定，遂以 59 年 8 月每平方公尺 24.9 元、62 年 6 月每平方公尺 31.2 元，為前次移轉現值計算漲價總數額，向訴願人郭○斌、郭○聰、郭○謀等 3 人核定課徵土地增值稅，分別為 165 萬 3,433 元、86 萬 7,490 元、86 萬 7490 元，計 338 萬 8,413 元，訴願人不服，申請復查，未獲變更，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) 本件訴願人於 93 年間向原土地所有權人王○助購買系爭土地，向原處分機關申報土地增值稅時，原處分機關即應依法進行審核，且當時既已認定符合規定而同意調整公告現值在案，如今依相同資料卻認定不符規定，如此前後抵觸，相互矛盾的行政處分將使納稅義務人陷於不可預測之風險。
- (二) 土地因價值增加，所有權人享有增值利益而須繳納土地增值稅時，自應以其持有期間及利益歸屬為核課對象，若原處分機關認系爭土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布時已違規使用，不符土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，自應向該次土地增值稅繳納義務人王金助追繳，而不應因該局當時之錯誤行政處分，而增加訴願人法律所無之稅捐負擔。
- (三) 本案訴願人與原土地所有人王○助訂定買賣契約時，係以該土地符合土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定為買賣條件之一，如若原處分機關於 93 年時即能認定系爭土地不符土地稅法第 39 條之 2 規定，訴願人自不可能同意出賣人王金助申請不課徵土地增值稅。如今原處分機關推翻先前之處分而造成訴願人之損失，已違反信賴保護原則，且原

處分機關 93 年間所核發之土地增值稅不課徵證明書係錯誤而經撤銷後，因訴願人無信賴不值得保護之情形，則依行政程序法第 120 條規定，原處分機關因此所造成訴願人損失，應給予補償。

- (四) 原處分機關指摘訴願人無信賴保護之適用，係因 93 年間與案外人王○助共同申報土地增值稅時，原所有權人王○助為不實切結所致，惟於實務上承買人(即訴願人)無法得知該土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正時是否仍作農業使用，故不應課與責任，而應由出具不實切結書之人(即當時出賣人王○助) 負法律責任云云。

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○4 地號土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行當時部分為魚池，部分荒廢未種植，系爭○5 地號土地部分為魚池，且有一棟違規建物，系爭土地編定為特定農業區農牧用地，部分卻作為魚池使用，此有 88 及 89 年航照圖附案可稽。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 59 年 8 月每平方公尺 24.9 元、62 年 6 月每平方公尺 31.2 元為前次移轉現值計算漲價總數額，核定訴願人郭○斌、郭○聰、郭○謀等 3 人之土地增值稅分別為 165 萬 3,433 元、86 萬 7,490 元、86 萬 7,490 元，計 338 萬 8,413 元，於法並無違誤。

- (二) 訴願人主張林務局農林航空測量所 88、89 年航空照片於 93 年間應業已存在出版，當時既已判定符合農業使用，為何依相同資料，現今卻判定不符合作農業使用，致增訴願人法律所無之稅捐一節，訴願人與案外人王○助於 93 年 1 月 28 日申報移轉時，向彰化市公所申請核發農業用地作農業使用證明書，領得證明書後，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。而系爭土地於 93 年申報移轉時所檢具彰化市公所核發之農用證明書，係農業機關就系爭土地於 93 年間使用情形是否符合作農業使用之認定，與 88、89 年使用情形無涉。系爭土地於 89 年 1 月修法當時不符法令規定作農業使用之要件，僅其原地價不得調高至 89 年 1 月之公告地價現值每平方公尺 3,700 元，土地增值稅仍為 0 元，並未減少案外人王○助受核課土地增值稅之負擔。本案訴願人因買賣而有償移轉系爭土地與案外人○○○○股份有限公司時，依土地稅法第 5 條規定，土地增值稅之納稅義務人為訴願人，原處分機關將系爭土地前次移轉現值分別調回 59 年 8 月每平方公尺 24.9 元、62 年 6 月每平方公尺 31.2 元，並依土地稅法第 31 條規定計算漲價總數額，核課訴願人土地增值稅，於法有據。

- (三) 至訴願人主張若將系爭土地前次移轉現值調回 59 年 8 月每平方公尺 24.9 元、62 年 6 月每平方公尺 31.2 元核課土地增值稅所造成之損失，應依行政程序法第 120 條規定，需給予補償一節。本件訴願人於 93 年間與案外人王○助共同申報移轉系爭土地時，檢具不實之切結書，至本局依書面資料審核，作成原行政處分，是訴願人難以本局所核發之土地增值稅免稅證明書，據為信賴基礎。再者，租稅之核課應依法律之規定，非稽徵機關得裁量之事項，本局依法核課土地增值稅係屬依法令之行為，亦難認有違信賴保護原則，而無依行政程序法第 120 條給予補償之適用云云。

理 由

一、本案之爭點為：

- (一) 系爭土地是否屬土地稅法第 39 條之 2 第 4 項「作農業使用之農業用地」，而得依該條項規定，調整公告地價？
- (二) 系爭土地若無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用，則其漲價總數額之計算基準為何時？該筆土地增值稅之繳納義務人為誰？

(三) 本案訴願人有無受信賴利益保護之必要？

二、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。」及「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。前項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事時，於再移轉時應課徵土地增值稅。…作農業使用之農業用地，於本法中華民國 89 年 1 月 26 日修正施行後第一次移轉，或依第 1 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。」分別於土地稅法第 28 條前段及第 39 條之 2 定有明文。所謂「不課徵」係指土地權利雖有變更，因非屬實質移轉(如：信託登記、共有物分割無差額)或因法律明文規定得提出申請(如：配偶互相贈與、農業用地移轉)，而於該次移轉時不予徵取增值稅之謂；與「免徵」的最大差異在於原地價未變動，故經「不課徵增值稅」之土地再移轉時，應以其不課徵土地增值稅前之原規定地價或前次移轉現值為原地價或現值，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。

三、次按「本法第 39 條之 2 第 1 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 3 條第 11 款所稱之耕地。」為土地稅法施行細則第 57 條第 1 款所明定。再按「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。」及「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。……前二

項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，於再移轉時應課徵土地增值稅。前項所定土地承受人有未作農業使用之情事，於配偶間相互贈與之情形，應合併計算。」分別為農業發展條例第 3 條第 11 款、第 12 款、第 8 條之 1 第 2 項前段及第 37 條所規定。

- 四、復按「有關土地稅法第 39 條之 2（平均地權條例第 45 條）第 4 項所定原地價之認定及相關冊籍之註記，請依說明二規定辦理……。說明：……二、土地稅法第 39 條之 2（平均地權條例第 45 條）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。……（一）土地稅法（平均地權條例）89 年 1 月 28 日修正公布生效後未曾移轉之土地，或經核准不課徵土地增值稅之土地，其土地卡或地價冊中原地價或前次移轉現值不予變更。……（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 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。…」為財政部 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。

五、卷查案外人王○助原所有之系爭土地，為特定農業區農牧用地，屬前揭法規所定農業用地範圍，前次移轉現值為 59 年 8 月每平方公尺 24.9 元、62 年 6 月每平方公尺 31.2 元，嗣案外人王金助於 93 年 1 月 28 日將系爭土地售予訴願人後共同申報移轉土地，向原處分機關申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不核課土地增值稅及申請調整原地價為 89 年 1 月 28 日同條第 4 項修正公布生效之當期公告土地現值每平方公尺 3,700 元。惟經原處分機關之後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，部分面積未作農業使用，此有 88、89 年航照圖在卷可稽。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，依前揭法令及財政部之函釋，未作農業使用之農業用地無上開原地價認定規定之適用，其土地卡或地價冊中原地價或前次移轉現值不予變更，則系爭土地於土地稅法 89 年 1 月 28 日修正施行後，93 年 1 月 28 日移轉（由王○助移轉予郭○斌等 3 人）時之前次移轉現值，因無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項之適用，故前次移轉現值不予變更而仍維持 59 年 8 月與 62 年 6 月之地價，換言之，系爭土地不應以 89 年 1 月 28 日該法修正施行日當期之公告土地現值每平方公尺 3,700 元為原地價，而應以 93 年 1 月 28 日移轉時之前次移轉現值，即 59 年 8 月每平方公尺 24.9 元、62 年 6 月每平方公尺 31.2 元，為前次移轉現值計算漲價總數額，向系爭土地移轉時之出賣人即訴願人核定課徵土地增值稅共 338 萬 8,413 元，原處分以系爭土地於 89 年 1 月 28 日未全供農業使用為由，依法認定 93 年 1 月 28 日移轉時之前次移轉現值不得提高至 89 年 1 月 28 日當期之公告現值，而應維持在 59 年 8 月每平方公尺 24.9 元、62 年 6 月每平方公尺 31.2 元，揆諸首揭法令，洵無違誤。

六、又訴願人爭執原處分機關於 93 年間已認定符合規定而同意調整公告現值，如今依相同資料卻認定不符規定，如此前後不

一之行政處分將使納稅義務人陷於不可預測之風險。惟案外人王○助前就系爭土地 93 年 1 月 28 日移轉所作成之提高前次移轉現值至 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行日當期之公告土地現值每平方公尺 3,700 元之行政處分，既違反土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，即屬「違法」行政處分，原行政機關自得依行政程序法第 117 條前段規定撤銷之，並無訴願人所稱前後不一之情事。不課徵土地增值稅之核定係依本縣彰化市公所核發之農業用地作農業使用證明書而定，而該農用證明書係農業機關就系爭土地當時（即 93 年間）現況使用情形是否符合作農業使用之認定，與 89 年 1 月 28 日當時使用情形無涉，是以，不課徵土地增值稅之處分與提高前次移轉現值之處分為二個不同之處分，彼此間無相牽連之關係，應分別就其要件核定之。訴願人稱依同一資料卻為不同之判斷，顯有誤解。

- 七、再者，就訴願人得否主張信賴保護一節，原處分機關於審酌是否撤銷授予利益之違法行政處分時，除受益人具有行政程序法第 119 條所定之信賴不值得保護之情形外，依行政法上信賴保護原則，為撤銷之行政機關固應顧及該受益人之信賴利益；但為撤銷之行政機關行使裁量權之結果，倘認為撤銷該授予利益之違法行政處分所欲維護之公益顯然大於受益人之信賴利益者，原處分機關仍非不得依職權為全部或一部之撤銷。如前所述，因系爭土地於 89 年 1 月 28 日時非全部土地皆供農用，不符作農業使用之農業用地，故 93 年 1 月 28 日移轉時之前次移轉現值不得提高至 89 年 1 月 28 日當期之公告現值，而應維持在 59 年 8 月每平方公尺 24.9 元、62 年 6 月每平方公尺 31.2 元，是以上開提高其前次移轉現值至 89 年 1 月每平方公尺 3,700 元之授予利益之行政處分顯係違法。原處分機關發現違誤後，依職權裁量後認為撤銷該授予利益之違法行政處分所欲維護之依法課徵土地增值稅之公益，顯然大於受益人之信賴利益，乃以原處分撤銷該授予利益之違法行政處分，自無不合。且該徵稅處分係依法所核課，訴願人負有繳納土地增值稅之義務，亦如前（五）所述，納

稅非屬訴願人之損失，核與行政程序法第 120 條之規定不符，是訴願人無依行政程序法第 120 條給予合理補償之適用，況是否補償為行政法院於審判時並予審酌，非本府所得裁量之事項，且與本件訴願標的無涉，並予指明。

- 八、訴願人並稱其與原土地所有人王金助訂定買賣契約時，係以該土地符合土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定為買賣條件之一，如若原處分機關於 93 年時即能認定系爭土地不符土地稅法第 39 條之 2 規定，訴願人自不可能同意出賣人王○助申請不課徵土地增值稅云云，惟此係訴願人與案外人王○助之契約爭議，與本訴願無涉，訴願人應循民事紛爭解決途徑，依契約向相對人王金助請求負債務不履行責任，而非指摘原處分不當。是訴願人所訴，均無可採。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。
- 九、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	楊瑞美
	委員	蔡和昌
	委員	簡金晃
	委員	蕭文生

中 華 民 國 101 年 6 月 12 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)