

訴願人：○○○

住址：新竹縣○○○路○○巷○○○弄○○○號

原行政處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

緣訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 97 年 12 月 26 日新縣稅法字第 0970040501 號復查決定書所為之處分提起訴願，本府依法決定如左：

主文

訴願駁回。

事實

一、緣訴願人所有本轄竹北市○○○段○○○地號土地，於 97 年 7 月 15 日立契移轉與案外人○○○，嗣於 97 年 7 月 29 日向原處分機關申報土地移轉現值，並申請依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定以 89 年 1 月 28 日修正公布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，因原處分機關發現系爭土地地上除有合法農舍外，另有「無農業設施容許使用證明」之建物，已非作農業用地使用，乃核定以申請人於 69 年 9 月 15 日取得系爭土地時之原地價每平方公尺 100 元，計算漲價總數額，並據以課徵土地增值稅新臺幣（以下同）164 萬 4,436 元，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。

二、訴願意旨略謂：訴願人所有上開土地自 88 年至 90 年皆課徵田賦，該筆土地位於竹北市蔬菜種植區，訴願人於 68 年 12 月即向電力公司申請裝錶供電，係為設置農業設施儲存農產品，89 年 1 月用電數為 1028 度，電費 2,529 元，原處分機關以航照圖上部分白色影像（係農業設施及存放農機具），就予以認定為非農業使用，顯屬不當，且復查決定書「理由」三、…另白色影像部分亦為建物，此亦為「申請人所不否認」…，實乃曲解訴願人之意，且白色影像亦非為有固定基礎之農業設施，故請撤銷原處分准依財政部 89 年 11 月 8 日台財稅字第 0890457297 號函釋核課土地增值稅等語。

三、答辯意旨略謂：

（一）按「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：一、申報人於訂定契約之日起 30 日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。…前項第 1 款至第 3 款之申報移轉現值，經審核超過公告土地現值者，應以其自行申報之移轉

現值為準，徵收土地增值稅。」、「作農業使用之農業用地，於本法中華民國 89 年 1 月 6 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。」及「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。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。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。四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。…」分別為土地稅法第 30 條、第 39 條之 2 第 4 項及同法施行細則第 57 條第 1 項所規定。又「…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。…」及「…又農政單位受理申請核發農業用地作農業使用證明書，亦係以該宗整筆土地符合『作農業使用之農業用地』為要件。參據上述規定，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 日土地稅法修正之生效時，整筆土地均作農業使用為要件。」則為財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號及 93 年 4 月 21 日台財稅第 0930450128 號函釋有案。

- (二) 次按「農業用地上申請以竹木、稻草、塑膠材料、角鋼、鐵絲網或其他材料搭建無固定基礎之臨時性與農業生產有關之設施，免申請建築執照。…。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。…」分別為農業發展條例第 8 條之 1 第 1、2 項前段所規定。另「…又查建築法第 4 條規定，該法所稱建築物，為定著於土地上或地面下具有頂蓋、樑柱或牆壁，供個人或公眾使用之構造物或雜項工作物。因此，倘非利用前開竹木、稻草等短期性農業生產有關之材料、材質所搭建，且具有頂蓋（屋頂）、樑柱、牆壁或鋪設水泥地

板等建築結構物者，不宜認定屬無固定基礎之臨時性農業設施。…」則為行政院農業委員會 94 年 9 月 13 日農企字第 0940147679 號函釋有案。

- (三) 再按「…非都市土地容許使用執行要點，由內政部定之。」及「使用各種使用地，屬容許使用範圍，且未涉及建築行為或變更地形地貌者，除法令另有規定外，得免辦理容許使用手續。」分別為內政部 88 年 6 月 29 日台(88)內地字第 8886119 號令修正發布「非都市土地使用管制規則」部分條文第 6 條第 3 項及內政部 86 年 8 月 6 日(86)內地字第 8684833 號函修正核定「台灣省非都市土地容許使用執行要點」第 4 條所規定。
- (四) 經揆前揭法令規定，乃係為防杜有於土地稅法修正施行前申報移轉，以規避修法後移轉時應納之土地增值稅，爰規定於 89 年 1 月 28 日修正公布生效後第 1 次移轉，依法應課徵土地增值稅者，如於該法條 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，仍屬『作農業使用之農業用地』者，即得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，惟如該土地於是日已未作農業使用時，則無上開規定之適用。本件訴願人於 97 年 7 月 15 日移轉系爭土地，同年 9 月 29 日向原處分機關申報土地移轉現值，並申請以 89 年 1 月 28 日修正公布生效日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額。案經原處分機關檢視系爭土地於該修正公布生效日前後 88 年及 89 年度之航照圖，發現該土地上之建物，除有合法農舍（建物門牌：竹北市○○○號）外，另有「無農業設施容許使用證明」之建物，故認定系爭土地於 89 年 1 月 28 日已非作農業使用，與上開原地價認定之規定不符，乃以訴願人於 89 年 9 月 15 日取得系爭土地時之原地價每平方公尺 100 元，計算漲價總數額，並據以課徵土地增值稅，洵屬有據。
- (五) 至訴願人主張系爭土地訴願人於 68 年 12 月即申請裝錶供電，係為設置農業設施儲存農產品，故原處分機關以航照圖上部分白色影像（係農業設施及存放農機具），就予以認定為非農業使用，顯屬不當。按農業發展條例第 8 條之 1 第 2 項前段規定：「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。」系爭土地依 88 年及 89 年度之航照圖顯示，除有一合法農舍外，另白色影像部分亦為建物，此亦為訴願人所不否認，訴願人雖主張該白色部分之建物係供農業設施

及存放農機具，惟經原處分機關以 97 年 11 月 18 日新縣稅法字第 0970078646 號函請訴願人以書面說明該建築物是否向農業主管單位申請農業設施之容許使用，且依法申請建築執照，並請檢送相關資料，然訴願人迄今仍未提供有關文件，以證明其為合法農業設施。另據新竹縣政府以 97 年 12 月 10 日府農企字第 0970181054 號函復略以，系爭竹北市○○○地號土地，未曾核發農業設施容許使用許可。則系爭土地於 89 年 1 月 28 日修正公布生效日前已有非作農業使用情事，至臻明確。訴願人所訴，核不足採。

(六) 惟訴願人復又主張復查決定書「理由」三、…另白色影像部分亦為建物，此亦為「申請人所不否認」…，實乃曲解訴願人之意，且白色影像亦非為有固定基礎之農業設施乙節。按行政院農業委員會 94 年 9 月 13 日農企字第 0940147679 號函釋規定「…非利用竹木、稻草等短期性農業生產有關之材料、材質所搭建，且具有頂蓋（屋頂）、樑柱、牆壁或鋪設水泥地板等建築結構物者，不宜認定屬無固定基礎之臨時性農業設施。…」本件經檢視系爭土地 88 年及 89 年度之航照圖顯示白色影像建物係已具有頂蓋（屋頂）、樑柱且鋪設水泥地板，建材亦非利用竹木、稻草等短期性農業生產有關之材料、材質，應非『屬無固定基礎之臨時性農業設施』，且土地上部分面積已鋪設柏油路面，實難符內政部 86 年 8 月 6 日（86）內地字第 8684833 號函修正核定「台灣省非都市土地容許使用執行要點」第 4 條：「使用各種使用地，屬容許使用範圍，且未涉及建築行為或變更地形地貌者，除法令另有規定外，得免辦理容許使用手續。」之規定，故系爭土地已「非屬無固定基礎之臨時性農業設施」，理無上開法條「得免辦容許使用手續」之適用。

(七) 又參照案附航照圖，本件系爭土地上部分面積即已未符合財政部 93 年 4 月 21 日台財稅第 0930450128 號函釋規定「農地作農業使用之認定應以 89 年修法生效時整筆土地作農業使用之要件」，更遑論有財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號函釋規定之適用。是以，訴願人所訴，顯係誤解相關法令之規定，原處分機關之復查決定並無違誤，故原處分否准按 89 年 1 月 28 日修正公布生效日當期之公告土地現值為原地價，並核定以訴願人於 69 年 9 月 15 日取得系爭土地時之原地價每平方公尺 100 元，計算漲價總數額，並據以課徵土地增值稅，揆諸前揭法條及

函釋規定並無不合，應予維持云云。

理 由

一、按「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：一、申報人於訂定契約之日起 30 日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。…前項第 1 款至第 3 款之申報移轉現值，經審核超過公告土地現值者，應以其自行申報之移轉現值為準，徵收土地增值稅。」、「作農業使用之農業用地，於本法中華民國 89 年 1 月 6 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。」及「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。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。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。四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。…」分別為土地稅法第 30 條、第 39 條之 2 第 4 項及同法施行細則第 57 條第 1 項所規定。又「…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。…」及「…又農政單位受理申請核發農業用地作農業使用證明書，亦係以該宗整筆土地符合『作農業使用之農業用地』為要件。參據上述規定，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 日土地稅法修正之生效時，整筆土地均作農業使用為要件。」分別為財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號及 93 年 4 月 21 日台財稅第 0930450128 號函釋在案。

二、次按「89 年 1 月土地稅法修正施行前，係規定農業用地作農業使用，移轉予自耕能力者，「免徵」土地增值稅；而修正後則以農業用地作農業使用，移轉予自然人者，得申請不課徵土地增值稅

。惟因現行農地移轉免稅均以每次移轉當期之土地公告現值計算其漲價數額，為避免經由土地不斷之移轉，以墊高前次移轉現值，達土地炒作之目的，故對於修法後之土地移轉依法須課徵土地增值稅時以 89 年 1 月 28 日當期土地公告現值為原地價，此為土地稅法第 39 條之 2 於 89 年 1 月修正時之立法目的。準此，首揭土地稅法第 39 條之 2 第 4 項之規定應非在使農業用地未作農業使用而前次移轉事實發生在修法前者，反因修法而得以之 89 年 1 月 28 日當期之土地公告現值為原地價計算其土地增值稅，致坐收其利。是以 89 年 1 月 28 日土地法修正施行前未作農業使用者，自無首揭土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定適用。」（參照台中高等行政法院 93 年訴字第 491 號判決）從而，本件之爭點應為系爭竹北市○○○地號土地於 89 年 1 月 28 日修正生效日前是否作農業使用？

- 三、卷查本案訴願人主張原處分機關以航照圖上部分白色影像，就予以認定為非農業使用，顯屬不當；且白色影像係農業設施及存放農機具，非為有固定基礎之農業設施云云，惟按農業發展條例第 8 條之 1 第 2 項前段規定：「農業土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。」以及行政院農業委員會 94 年 9 月 13 日農企字第 0940147679 號函釋規定「非利用竹木、稻草等短期性農業生產有關之材料、材質所搭建，且具有頂蓋（屋頂）、樑柱、牆壁或鋪設水泥地板等建築結構物者，不宜認定屬無固定基礎之臨時性農業設施。…」經查本件系爭土地，經原處分機關依 88 年及 89 年度之航照圖顯示於該系爭土地上除有一合法農舍外，尚有白色影像部分之建物，且經原處分機關查證該白色影像部分之建物已具有頂蓋（屋頂）、樑柱且鋪設水泥地板，建材亦非利用竹木、稻草等短期性農業生產有關之材料、材質，尚非符合前揭行政院農業委員會 94 年 9 月 13 日農企字第 0940147679 號函釋之「屬無固定基礎之臨時性農業設施」；又訴願人亦未提出具體事證證明白色影像部分之建物係已依前揭農業發展條例第 8 條之 1 第 2 項規定申請之合法農業設施。是以原處分機關認定系爭竹北市○○○地號土地於 89 年 1 月 28 日修正公布生效日前已有非作農業使用之情事，否准訴願人申請，並無違誤。從而，原處分機關所為 97 年 12 月 26 日新縣稅法字第 0970040501 號復查決定書，揆諸首揭規定，於

法並無不合，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無需一一斟酌，併此敘明。

四、綜上論結，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。

中 華 民 國 98 年 7 月 2 日