

新竹縣政府訴願決定書

案號：1070222-6

訴願人：○○○

代理人：○○○

原處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 106 年 2 月 16 日新縣稅東字第 1060037273 號函及 106 年 7 月 28 日新縣稅法字第 1060015453 號函之復查決定提起訴願，本府依法決定如下：

主 文
訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人於 99 年 5 月 5 日申報移轉訴外人○○○贈與之寶山鄉○○○段○○○地號土地(權利範圍 6 分之 1，以下簡稱系爭土地)，並檢附新竹縣寶山鄉公所 99 年 4 月 13 日寶農字第 0993000657 號農業用地作農業使用證明書，向原處分機關申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，經審查資料尚無不符，原核准不課徵土地增值稅在案。嗣後新竹縣寶山鄉公所於 106 年 1 月 3 日以寶農字第 1053003748 號函，撤銷系爭土地之農業用地作農業使用證明書，是原處分機關於 106 年 2 月 16 日以新縣稅東字第 1060037273 號函對訴願人補徵土地增值稅計新臺幣(以下同)402 萬 1,043 元，訴願人復於 106 年 4 月 5 日(原處分機關收文日)以塗銷登記為由向原處分機關申請更正核定土地增值稅，然未檢附向地政機關辦理塗銷登記之土地登記謄本，原處分機關於 106 年 4 月 28 日以新縣稅東字第 1060039001 號函否准其申請。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 106 年 7 月 28 日新縣稅法字第 1060015453 號函：「復查駁回」，訴願人仍表不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，且於本府訴願審議委員會進行言詞辯論。茲摘敘訴辯意旨如次：

二、訴願意旨略謂：

- (一) 系爭土地上之墳墓數座，係訴願人宗族之祖墳，已存在多年，且該等墳墓經新竹縣政府編定在案，訴願人及其他共有人對系爭土地上墳墓從未隱瞞，訴願人和共有人均不清楚系爭土地上有墳墓會影響農用證明之核發，寶山鄉公所人員為審核系爭土地是否為農用至現場勘查時定會看到墳墓，主管機

關一定有資料可查，訴願人並無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐。

- (二) 依據財政部 84 年 5 月 6 日台財稅字第 841621336 號函，「出售農地部分，建有合法使用之墓地仍可免稅。」，依據原處分函文，本筆土地上之墓地早於 73 年 10 月 15 日即經新竹縣政府編定在案，寶山鄉公所原核發農用證明並無違誤。
- (三) 依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項規定，已在規定期間內申報者，稅捐核課期間為 5 年。系爭土地增值稅訴願人已於 99 年 5 月 5 日申報，至 104 年 5 月 4 日已滿 5 年核課期間，依法原處分機關不得對訴願人再為補稅之處分。
- (四) 訴願人未曾隱蔽系爭土地上有墳墓數座之情，不管寶山鄉公所承辦人員於核發農用證明當時係未注意到現場有墳墓抑或認為該等墳墓係經縣府編定在案之墳墓抑或其他情事而核發農用證明，此均非訴願人所得知曉，訴願人確實並無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐之情。
- (五) 原處分機關所稱其補徵土地增值稅之核課期間自農業主管機關通知稅捐機關更正之收件日起算之主張，顯於法不合，有最高法院 103 年度裁字第 1895 號判決可資參照。
- (六) 系爭土地上新增之墳墓均非訴願人所為，訴願人並不知悉系爭土地上有新增墳墓，訴願人確實無故意以不正當方法逃漏稅捐之情，查依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定，核課期間延長為 7 年之要件係以出於故意為必要，消極的作為，顯與故意以詐欺或不正當方法逃漏稅捐之情形有別，參照最高行政法院 75 年度判字第 1172 號、73 年度判字第 1118 號行政裁判要旨，本件應不該當該條所定核課期間 7 年之要件。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 查本案系爭土地因土地事實存有本縣編定(73.10.15)後之墳墓，農用證明申請人及地主未於申請時提供正確資料及完全陳述，致新竹縣寶山鄉公所誤發系爭土地農用證明，因該案申請人顯有信賴不值得保護之情事，經該所於 106 年 1 月 3 日以寶農字第 1053003748 號函撤銷其 99 年 4 月 13 日寶農字第 0993000657 號核發之農業用地作農業使用證明書並通報原處分機關所屬竹東分局。原處分機關因系爭土地之農業用地作農業使用證明書業經農業主管機關撤銷在案，該土地於移轉時所檢附之農用證明即失其效力，已不符合土地稅法第 39

條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅之要件，乃據以核定補徵土地增值稅，洵屬依法有據。

- (二) 有關訴願人主張系爭土地上所有墳墓為73年10月15日前即經新竹縣政府編定在案之合法墳墓一節。查系爭土地確係存在有墳墓5座，分別為66年、85年及90年興建之墳墓各1座，89年興建之墳墓2座，此有臺灣新竹地方法院105年度訴字第429號判決(P4-P5)、新竹縣政府案號1060109-1訴願決定書(P1-P2、P7)及105年8月8日寶山鄉公所農業用地作農業使用勘查紀錄表及照片等資料附案可稽，是系爭土地於99年5月5日申報贈與移轉時，確有4座墳墓為新竹縣政府使用編定日(73年10月15日)後所興建，非訴願人所稱系爭土地之墳墓早在73年間即經新竹縣政府編定在案，是訴願人主張，顯與事實不合。
- (三) 另有關訴願人主張依據財政部84年5月6日台財稅字第841621336號函釋規定，出售之農地部分建有合法使用之墓地仍可免稅一節，查前揭財政部函釋，因配合土地稅法第39條之2規定修正，已未收錄於96年版土地稅法法令彙編，依據財政部96年11月27日台財稅字第09604560030號令規定，財政部及權責機關在民國96年8月31日以前發布之土地稅釋示函令，凡未編入96年版「土地稅法法令彙編」者，自民國97年1月1日起，一律不再援引適用。故該函釋自97年1月1日起已不再適用，訴願人以該函釋規定主張免徵土地增值稅，顯係對法規的援引適用認知有誤，本案核定補徵土地增值稅，依法有據，應予維持。
- (四) 查本案系爭土地因存在有本縣編定(73.10.15)後之墳墓，經新竹縣寶山鄉公所於106年1月3日以寶農字第1053003748號函撤銷其99年4月13日寶農字第0993000657號核發之農業用地作農業使用證明書在案，惟訴願人並未對該所之撤銷處分不服提起訴願，該撤銷處分即屬確定處分。故因本案系爭土地於移轉時所檢附之農業使用證明文件既經農業主管機關撤銷，該土地所檢附之農用證明即失其效力，已不符合土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅之要件，即本案系爭土地之移轉應按一般用地稅率核課，原處分機關據以核定補徵土地增值稅，洵屬依法有據。
- (五) 有關訴願人主張依稅捐稽徵法 21 條第 1 項規定，已在規定期

間內申報者，稅捐核課期間為 5 年；未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間始為 7 年，因系爭土地經新竹縣政府編定年代久遠，訴願人並不清楚，亦非被編定人，未曾收受任何縣政府編定資料或編定通知，並無故意或以其他不正當方法逃漏稅捐，核課期間應為 5 年乙節。依前揭財政部 101 年 5 月 15 日台財稅字第 10104003150 號函釋規定，農業用地經核准依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅辦竣移轉登記後，稅捐稽徵機關需俟農業主管機關撤銷原核發系爭土地之農業用地作農業使用證明書，始得據以更正原核定不課徵土地增值稅之處分，其補徵土地增值稅之核課期間自農業主管機關通知稅捐稽徵機關更正之收件日起算，是以本件補徵土地增值稅之核課期間係自新竹縣寶山鄉公所通知原處分機關更正之收件日起算，即自 106 年 1 月 10 日起算，是本件核課案件尚未逾核課期間。又本件農用證明之申請人及地主未於申請時提供正確資料及完全陳述，致新竹縣寶山鄉公所以該案申請有信賴不值得保護之情事，撤銷該農用證明，可證訴願人確有故意逃漏稅捐之意圖，核課期間應為 7 年。且縱本件核課期間如為 5 年，本案亦仍於核課期間內，原處分機關對其補徵土地增值稅，依法並無不合。

（六）結論：基上論結，本件訴願為無理由，敬請察核予以駁回，以維稅政。

理 由

- 一、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。…」，「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。」，「依本法第 39 條之 2 第 1 項申請不課徵土地增值稅者，應檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件，送主管稽徵機關辦理。直轄市、縣（市）農業主管機關辦理前項所定作農業使用證明文件之核發事項，得委任或委辦區、鄉（鎮、市、區）公所辦理。」分別為土地稅法第 28 條、第 39 條之 2 第 1 項、同法施行細則第 58 條所明文。
- 二、次按「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，其核課期間為五年。…三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。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；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」為稅捐稽徵法第 21 條明定。

三、又按財政部 91 年 4 月 2 日台財稅字第 0910452227 號函釋：「依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，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。次查在稅捐核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵，稅捐稽徵法第 21 條第 2 項明文規定。本案○君於 89 年 4 月 7 日申報移轉所有旨揭土地與△君，經核准依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，且辦竣移轉登記，嗣原核發之農業用地作農業使用證明書經農業機關撤銷，是以，該土地於移轉時，顯已不符合上述土地稅法所定作農業使用之農業用地要件，該原依上述規定核定不課徵之土地增值稅，自應依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定補徵。…。」、101 年 5 月 15 日台財稅字第 10104003150 號函釋函釋：「農業用地經核准依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅辦竣移轉登記後，稅捐稽徵機關既需俟農業主管機關撤銷原核發系爭土地之農業用地作農業使用證明書，始得據以更正原核定不課徵土地增值稅之處分，其補徵土地增值稅之核課期間自農業主管機關通知稅捐稽徵機關更正之收件日起算。」

四、卷查訴外人○○○於 99 年間贈與移轉系爭土地於訴願人，訴願人於 99 年 5 月 5 日檢附系爭土地之新竹縣寶山鄉公所 99 年 4 月 13 日寶農字第 0993000657 號農業用地作農業使用證明書向原處分機關申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，經原處分機關審核後，准予不課徵土地增值稅在案。嗣後新竹縣寶山鄉公所於 106 年 1 月 3 日以寶農字第 1053003748 號函，撤銷系爭土地之農業用地作農業使用證明書，系爭土地之農業用地作農業使用證明書既經撤銷在案，即失其效力，是以系爭土地於移轉時，已不符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項不課徵土地增值稅之規定，原處分機關依前揭土地稅法、稅捐稽徵法及財政部函釋予以補徵系爭土地之土地增值稅，自屬有據。

五、訴願人主張依據財政部 84 年 5 月 6 日台財稅字第 841621336 號函釋：出售農地部分，建有合法使用之墓地仍可免稅等語。按財政

部96年11月27日台財稅字第09604560030號令規定，財政部及權責機關在民國96年8月31日以前發布之土地稅釋示函令，凡未編入96年版「土地稅法法令彙編」者，自民國97年1月1日起，非經財政部重新核定，一律不再援引適用，查前開財政部函釋未收錄於96年版土地稅法法令彙編，自97年1月1日起已不再適用，是訴願人主張依前開函釋規定免徵土地增值稅，容有誤解。

六、訴願人主張依稅捐稽徵法第21條第1項規定，已在規定期間內申報者，稅捐核課期間為5年。系爭土地增值稅訴願人已於99年5月5日申報，至104年5月4日已滿5年核課期間，依法原處分機關不得對訴願人再為補稅之處分云云。按新竹縣寶山鄉公所以106年1月3日以寶農字第1053003748號函撤銷其99年4月13日寶農字第0993000657號核發之農業用地作農業使用證明書，依前揭財政部101年5月15日台財稅字第10104003150號函釋規定，有關補徵土地增值稅之核課期間自農業主管機關通知稅捐稽徵機關更正之收件日起算，是本件補徵土地增值稅之核課期間係自新竹縣寶山鄉公所通知原處分機關更正之收件日起算，即自106年1月10日起算，未逾5年核課期間，訴願人主張已滿5年核課期間，恐有違誤。

七、訴願人主張補徵土地增值稅之核課期間自農業主管機關通知稅捐稽徵機關更正之收件日起算，顯於法不合，有最高行政法院103年度裁字第1895號裁判可資參照乙節。惟查本案與最高行政法院103年度裁字第1895號行政裁判之原因事實未盡相同，判決未指摘前揭財政部函釋是否有違反或逾越法律等情事，且財政部並未停止適用該函釋，是原處分機關依前揭函釋認本案該當稅捐稽徵法第21條核課期間補徵土地增值稅，並非無據，訴願人主張，恐有誤解。是以，揆諸首揭規定及函釋，原處分機關之處分尚無違誤，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，自無一一斟酌，併此敘明。

八、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第79條第1項，決定如主文。