

01 高雄高等行政法院判決

02 高等行政訴訟庭第三庭
03 112年度訴字第459號
04 民國113年11月28日辯論終結

05 原 告 蘇祐緯
06 蘇國珍

07 共 同
08 訴訟代理人 周珊如 律師
09 被 告 高雄市稅捐稽徵處

10 代 表 人 曾子玲
11 訴訟代理人 余淑媛

12 上列當事人間土地增值稅事件，原告不服高雄市政府中華民國11
13 2年10月16日高市府法訴字第11230674800號訴願決定，提起行政
14 訴訟，本院判決如下：

15 主 文

- 16 一、訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。
17 二、訴訟費用由被告負擔。

18 事實及理由

19 壹、程序方面：

20 被告代表人原為蔡麗惠，於本件訴訟審理中變更為曾子玲，
21 業據新任代表人聲明承受訴訟（本院卷第103頁），核無不
22 合，應予准許。

23 貳、實體方面

24 一、事實概要：

25 緣訴外人蘇○○(民國105年3月6日歿)將所有○○市○○區
26 ○○段30、40地號及同區新港段421、422地號等4筆土地權
27 利範圍855/9600(108年度重測前為烏樹林段678-1、677、67
28 8、677-1地號，為非都市土地，使用分區為一般農業區之養

01 殖用地，下稱系爭土地)，贈與原告2人，經原告2人於103年
02 3月25日檢具○○市○○區公所(下稱永安區公所)於102年10
03 月22日核發之農業用地作農業使用證明書(下稱系爭農用證
04 明書)，申報移轉，並由被告岡山分處(下稱岡山分處)依土
05 地稅法第39條之2第1項規定，核准不課徵土地增值稅在案。
06 嗣永安區公所於110年7月20日○○市○區農字第0000000000
07 0號函(下稱永安區公所110年7月20日函)撤銷系爭農用證明
08 書，經岡山分處據以認定系爭土地於受贈移轉時無土地稅法
09 第39條之2第1項之適用，遂以110年10月21日高市稽岡增字
10 第0000000000號函向原告2人補徵系爭土地之土地增值稅，
11 原告2人不服申請復查，因永安區公所110年7月20日函業經
12 撤銷，岡山分處遂亦撤銷上開補徵土地增值稅之行政處分。
13 嗣永安區公所又以112年2月16日○○市○區農字第0000000000
14 0號函(下稱永安區公所112年2月16日函)通知蘇○○之繼承
15 人及利害關係人等撤銷系爭農用證明書，岡山分處再以112
16 年4月26日高市稽岡增字第0000000000號函(下稱原處分)重
17 新核定土地增值稅，補徵應納稅額合計新臺幣(下同)6,789,
18 286元。原告2人不服，循序提起復查、訴願，均遭駁回，遂
19 提起本件行政訴訟。

20 二、原告起訴主張及聲明：

21 (一)主張要旨：

- 22 1、系爭土地自始即為漁業養殖使用之農業用地，各共有人亦實
23 際依照102年分管契約書圖而使用土地。永安區公所憑其個
24 人臆測，指稱102年分管契約書圖上簽名非訴外人蘇○○親
25 簽，因而撤銷已核發之系爭農用證明書，顯無理且悖法，已
26 經原告2人提起撤銷訴訟在案。被告依據上開違法處分而作
27 成之原處分，亦屬不法，自應併予撤銷。
- 28 2、被告就系爭土地是否確實供農業使用而符合免徵土地增值稅
29 乙節具實質審查權限，核與永安區公所是否核發或撤銷系爭
30 農用證明書無涉，蘇○○及原告2人於103年3月25日申報贈
31 與系爭土地時，被告就土地增值稅之核課權已得行使，核課

01 期間為5年或7年，即至108年3月25日或110年3月25日已屆
02 滿，惟被告遲至112年4月26日方作成課徵土地增值稅之原處
03 分，顯已逾核課期間，自不得再為核課，洵屬無疑。

04 (二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

05 三、被告答辯及聲明：

06 (一)答辯要旨：

07 1、原告2人原申請不課徵土地增值稅所提供之系爭農用證明
08 書，既經永安區公所於112年2月16日函撤銷，參照最高行政
09 法院103年度判字第607號判決意旨及依據稅捐稽徵法第22條
10 第6款規定之修正理由，核課權可行使日為112年2月16日，
11 自該日起算核課期間5年或7年，本件於112年4月26日發單補
12 徵土地增值稅，於法有據。原告2人主張已逾稅捐核課期間
13 乙節，容屬對法令之誤解，委難採憑。

14 2、按行政程序法第110條第3項規定，該撤銷系爭農用證明書之
15 行政處分未經撤銷、廢止或因其他原因而失效，雖在行政爭
16 訟中，其處分之效力仍繼續存在，且系爭土地未移轉時，業
17 經永安區公所核認未有全體共有人簽署分管契約書圖之情
18 形，是永安區公所乃撤銷系爭農用證明書，故系爭土地之移
19 轉不符合應檢具農業用地作農業使用證明書申請不課徵土地
20 增值稅之規定，且經查明系爭土地移轉時有未作農業使用情
21 形，則依土地稅法第39條之2第1項及財政部91年4月2日台財
22 稅字第0000000000號函釋之意旨，無法適用不課徵土地增值
23 稅之規定，自應依稅捐稽徵法第21條第2項規定補徵土地增
24 值稅，洵屬於法有據。

25 3、系爭土地移轉時檢具之系爭農用證明書，於112年2月16日始
26 經永安區公所依法撤銷並通報岡山分處，此時已有110年12
27 月17日修正稅捐稽徵法第22條第6款規定之適用，且參照最
28 高行政法院110年度上字第133號判決理由，追補土地增值稅
29 之核課期間起算，亦得適用稅捐稽徵法第22條第4款稅捐稽
30 徵機關查得資料時起算，即岡山分處於112年2月16日收到永

01 安區公所通報時起算，被告於同年4月26日發函補徵土地增
02 值稅，並未逾核課期間，原告2人所述，委難採憑。

03 (二)聲明：原告之訴駁回。

04 四、爭點：

05 (一)本件是否已逾核課期間？有無修正後稅捐稽徵法第22條第6
06 款之適用？

07 (二)系爭土地有無土地稅法第39條之2第1項之適用？被告核定補
08 徵土地增值稅6,789,286元，是否適法？

09 五、本院的判斷：

10 (一)前提事實：

11 事實概要記載之事實，有土地建物查詢資料（第91-94頁）、
12 系爭農用證明書（第8頁）、土地增值稅（土地現值）申報書
13 （第15、22、29、40頁）、永安區公所112年2月16日函（第17
14 0-171頁）、原處分（第161-164頁）、復查決定書（第322-33
15 5頁）、訴願決定書（第370-385頁）等附於原處分卷可以證
16 明。

17 (二)本件已逾越核課期間。

18 1、應適用之法令

19 (1)稅捐稽徵法

20 ①第21條第1項第1款：「稅捐之核課期間，依下列規定：一、
21 依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申
22 報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課
23 期間為5年。」

24 ②第22條：「前條第1項核課期間之起算，依下列規定：一、
25 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
26 者，自申報日起算。二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅
27 捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌
28 日起算。三、印花稅自依法應貼用印花稅票日起算。四、由
29 稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該
30 稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。五、土地增值稅自稅捐稽徵
31 機關收件日起算。但第6條第3項規定案件，自稅捐稽徵機關

01 受法院或行政執行分署通知之日起算。六、稅捐減免所依據
02 處分、事實事後發生變更、不存在或所負擔義務事後未履
03 行，致應補徵或追繳稅款，或其他無法依前5款規定起算核
04 課期間者，自核課權可行使之日起算。」（110年12月17日
05 修增第5款及第6款）

06 (2)財政部101年5月15日台財稅字第00000000000號函(財政部11
07 1年9月22日台財稅字第00000000000號令修正，下稱財政部1
08 01年5月15日函)：「農業用地經核准依土地稅法第39條之2
09 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
10 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
11 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
12 分，其補徵土地增值稅之核課期間，依稅捐稽徵法第22條第
13 6款規定，自農業主管機關通知稅捐稽徵機關更正之收件日
14 起算。」

15 2、按稅捐為法定之債，特定稅捐債務之成立生效，以個案事實
16 與稅捐法定構成要件合致為必要，而稅捐減免，亦同。由於
17 稅捐債權債務是於課稅構成要件事實實現時發生，而事後之
18 稅捐核課處分僅屬對已存在之債權為確認、宣示，為避免稽
19 徵機關無限制地行使核課權，使納稅義務人之地位處於不安
20 定之狀態，基於防止國家濫用權力及法安定性之要求，故設
21 有一定期間限制稅捐債權(核課權)得行使之時的範圍，此即
22 稅捐稽徵法第21條有關核課期間之規定。是稅捐稽徵機關於
23 「核課期間」內享有事後審查權限之保留，得就原核課處分
24 未發現之稅捐債務另發單課徵，納稅義務人並無就原核課處
25 分為信賴保護主張之餘地，惟核課期間屆滿後，除非有法定
26 時效未完成事項，未經核定之租稅請求權消滅，稽徵機關即
27 不得再行核課(稅捐稽徵法第21條第2、3項參照)。若得以行
28 政命令逕自變更核課期間起算日之規定，無限延長稽徵機關
29 之核課年限，無異使核課期間之規定形同具文，嚴重違反稅
30 捐核課期間之法目的，使憲法保障人民財產權規定落空。是
31 行為時財政部101年5月15日函釋略以：「農業用地經核准依

01 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
02 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
03 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
04 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
05 主管機關通知稅捐稽徵機關更正之收件日起算。」牴觸稅捐
06 稽徵法第22條第1款之規範意旨，已創設或變更上開法條之
07 效力，並對於人民之權利增加法律所無之限制，自屬違法
08 (最高行政法院109年度判字第459號、109年度判字第500號
09 判決意旨參照)。

10 3、查原告2人已於103年3月25日申報移轉受贈系爭土地，並由
11 岡山分處依土地稅法第39條之2第1項規定，核准不課徵土地
12 增值稅在案，則核課期間於申報日起，已開始起算。嗣雖因
13 永安區公所於112年2月16日函撤銷系爭農用證明書，惟距被
14 告核准原告2人不課徵土地增值稅已逾5年，縱有以不正當之
15 方法為之，亦已逾7年，核課期間業已屆滿，依前揭所述，
16 縱認有未發現之稅捐債務，仍不得再補稅處罰，且本件亦無
17 行為時財政部101年5月15日函之適用，被告再對原告2人發
18 單補徵系爭土地之土地增值稅，即有違誤。

19 (三)本件無修正後稅捐稽徵法第22條第6款之適用。

20 1、適用法律首應審查法規之構成要件是否已於生活事實中完整
21 具體實現，次應審查法規之時間效力。關於法規之適用，在
22 完成法規之構成要件確實已於生活事實中完整具體實現後，
23 除法規有特別規定外，即應適用法規之構成要件於生活事實
24 中完整具體實現當時有效的法。法規的適用，不能適用構成
25 要件合致當時尚未生效的法（必須法規特別規定新法有溯及
26 效力）；也不能不適用法規構成要件合致當時已經生效的法
27 （必須法規特別規定舊法於失效後繼續適用、新法於生效後
28 限制適用）；而構成要件於生活事實中尚未完整具體實現
29 者，根本無從適用法規。是於新法生效前進口之貨物，即應
30 適用當時有效的法，而不能適用當時尚未生效之新法之規
31 定。蓋法律一旦發生變動，除法律有溯及適用之特別規定者

01 外，原則上係自法律公布生效日起，向將來發生效力（司法
02 院釋字第574號及第629號解釋參照）。此即法律不溯既往原
03 則，用以拘束法律適用及立法行為之法治國家基本原則，其
04 意義在於對已經終結之事實，原則上不得嗣後制定或適用新
05 法，以改變其原有之法律評價或法律效果（最高行政法院109
06 年度上字第273號判決意旨參照）。

07 2、查稅捐稽徵法第22條第6款增修前，財政部係以解釋函令填
08 補「核課權行使」缺乏彈性之漏洞（立法理由三參照），固
09 有其正當性，但卻有違反租稅法律主義之疑慮，是110年12月1
10 7日修正之稅捐稽徵法第22條，除增訂第5款土地增值稅之核
11 課期間起算點外，並於第6款訂定核課期間起算點之概括事
12 由，惟上開增修之第6款有關核課期間起算點之規定，係於
13 本件核課期間屆滿後，且該增修條款並無溯及適用之特別規
14 定，如前揭所述，法律之變動，原則上自法律公布生效日
15 起，向將來發生效力，本件核課期間屆滿而不得再補稅處罰
16 之法律效果，於新法訂定前已經實現，自無從以修正後之法
17 令，就已確定之租稅債務，再重啟核課權；況且稅捐稽徵法
18 第22條第6款規定之概括事由為「稅捐減免所依據處分、事
19 實事後發生變更、不存在」及「所負擔義務事後未履行」，
20 而本件攸關之系爭農用證明書經撤銷之理由為分管契約書圖
21 未依規定由全體共有人簽署，有永安區公所112年2月16日函
22 （原處分卷第170-171頁）可參，並非原告2人依分管契約所分
23 管之系爭土地未作農業使用，自非屬稅捐減免所依據事實事
24 後發生變更、不存在（原告2人分管之系爭土地是否作農業使
25 用之事實於申報移轉時即已確定存在），更非所負擔義務事
26 後未履行，能否依該款規定辦理，已非無疑；更何況，農地
27 移轉須取得農業使用證明，做為申請不課土地增值稅之要件，
28 此檢具農業用地作農業使用證明書之目的，是為了降低
29 稅捐稽徵機關就納稅義務人舉證之調查成本，並尊重農業主
30 管機關之專業，而此法令明定之法定證據對於待證事實之實
31 質證據力如何，稽徵機關仍有本於職權，就稅法相關規定為

01 審查之餘地，非謂只要一經提出農業用地作農業使用證明
02 書，稽徵機關即受該證明書之拘束，此為司法實務一貫之見
03 解(最高行政法院109年度判字第459號、109年度判字第500
04 號、106年度判字第668號、103年度判字第236號判決意旨參
05 照)。是以，稅捐稽徵機關既對於移轉之農業用地，有無作
06 農業使用，具有實質審查權，則系爭農用證明書之撤銷與
07 否，不影響被告對系爭土地於移轉時是否符合農地農用之認
08 定(亦非屬稅捐減免所依據處分事後發生變更、不存在)。是
09 系爭土地之土地增值稅核課期間及其起算點仍應依行為時稅
10 捐稽徵法第21條第1項及第22條第1款規定為之，被告認定本
11 件應依現行稅捐稽徵法第22條第6款規定，以稽徵機關之收
12 件日即112年2月16日為核課期間之起算日，自非可採。

13 (四)系爭土地移轉時符合土地稅法第39條之2第1項「作農業使用
14 之農業用地」要件。

15 1、按作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵
16 土地增值稅，土地稅法第第39條之2第1項定有明文。次按共
17 有農地之使用，如該農地係屬有分管事實之共有農地，基於
18 自己責任原則及衡平原則，應許就分管部分係依法作農業使
19 用之共有人有適用土地稅法第39條之2第4項規定之權利。財
20 政部100年9月15日台財稅字第00000000000號函略以：「共
21 有農業用地移轉，可以共有土地全體所有權人訂立之分管契
22 約，按其分管位置使用情形，適用土地稅法第39條之2第4項
23 之規定。說明：……二、分管契約應以89年1月28日共有土
24 地之全體所有權人已就分別占有共有物之特定部分而為管理
25 使用等事項有所約定，始足資認定。」即係本此意旨所為之
26 闡釋。又所謂分管契約，係指共有人間約定各自分別占有共
27 有物之特定部分而為管理之契約，應由共有人全體協議定
28 之，惟不以書面為必要，並得以明示或默示為之，且約定占
29 有共有物之特定部分，尚不以按其應有部分比例換算之面積
30 為限，部分共有人未占有共有物，甚或將部分共有物交第三
31 人使用收益者，均無不可。

01 2、查原告2人就系爭農用證明書遭被告撤銷案業已提起行政訴
02 訟，並由本院以112年度訴字第247號審理。經本院調該卷查
03 得永安區公所撤銷系爭農用證明書之理由僅為印章不合、簽
04 名文字也不符合，原告所提出之分管契約不符合農業用地作
05 農業使用認定及核發證明辦法第8條第1項規定，然依勘查紀
06 錄表及現場照片(本院112年度訴字第247號卷第109-116
07 頁)，並未認定系爭土地有未作農業使用之情形。經查分管
08 契約部分，證人蘇○○則到庭證稱丰、豐、豐3個字都有
09 寫、兄弟大家要分管，我當然同意，應該有的是我兒子寫
10 的，有112年度訴字第247號112年11月14日及同年月16日準
11 備程序筆錄(該卷第127、164至165頁)可參，則系爭土地之
12 共有人既然確認就系爭土地有簽訂分管契約，且原告2人就
13 實際分管之系爭土地，迄今仍作農業使用，則縱然永安區公
14 所重新審酌，系爭土地仍符合土地稅法第39條之2第1項「作
15 農業使用之農業用地」之要件，自得不課徵土地增值稅，是
16 被告發單補徵，即有違誤。

17 3、至於最高行政法院110年度上字第133號判決係就土地稅法第
18 28條之1給予免徵土地增值稅之優惠後，有無同法第55條之1
19 各款情事而應予追徵，予以闡釋。該判決提及此一追補土地
20 增值稅之核課期間，應依其性質適用核課時稅捐稽徵法第22
21 條第4款之規定；因現行法對於此一追補性質之核課，並無
22 徵期之規定，適用結果即應自稽徵機關查得資料時起算，並
23 敘明110年12月17日修正之現行稅捐稽徵法第22條，增訂第5
24 款、第6款規定較之修正前之規定更為完足。是以，該判決
25 提及稅捐稽徵法第22條第6款，僅在說明核課期間之修訂更
26 為完備，然未肯認財政部101年5月15日函釋之合法性；且該
27 案之追補係在核課期間內，與本件之補徵係已逾核課期間，
28 其兩者顯有不同，尚難比附援引。被告稱參照該判決意旨，
29 亦得適用稅捐稽徵法第22條第4款稅捐稽徵機關查得資料時
30 起算，未逾核課期間云云，自有誤會，委無足採。

01 六、綜上所述，系爭土地之土地增值稅既已逾核課期間，且不適
02 用新修正之稅捐稽徵法第22條第6款，是被告核定補徵稅
03 款，即屬有誤，訴願決定遞予以維持，亦有未合，原告2人
04 起訴求為撤銷訴願決定及原處分(含復查決定)，為有理由，
05 應予准許。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及
06 訴訟資料，經核均不影響判決結果，爰不分別斟酌論述，併
07 予敘明。

08 七、結論：原告之訴為有理由。

09 中 華 民 國 113 年 12 月 26 日

10 審判長法官 林 彥 君

11 法官 黃 奕 超

12 法官 廖 建 彥

13 一、上為正本係照原本作成。

14 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭
15 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
16 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
17 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附
18 繕本）。

19 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
20 逕以裁定駁回。

21 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟
22 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
23 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。
24

得不委任律師為 訴訟代理人之情 形	所需要件
(一)符合右列情 形之一者， 得不委任律 師為訴訟代 理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具 備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定 合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授 者。

	<p>2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。</p> <p>3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。</p>
<p>(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人</p>	<p>1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。</p> <p>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。</p> <p>3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。</p> <p>4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。</p>
<p>是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。</p>	

中 華 民 國 113 年 12 月 27 日

書記官 謝 廉 榮