# 最　高　行　政　法　院　判　決

115年度上字第176號

上　訴　人　陳志仲

訴訟代理人　謝庭恩　律師

被 上訴 人　新北市政府稅捐稽徵處

代　表　人　連文娟

訴訟代理人　柯郁芯

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國115年2月12日臺北高等行政法院114年度訴字第459號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人於民國113年9月27日訂約出售所有坐落○○市○○區○○○段○○○小段000-0地號土地，宗地面積1,465平方公尺，持分全（下稱系爭土地），並於同日向被上訴人申報土地移轉現值，同時檢附新北市三峽區公所於113年10月1日核發之新北峽經字第1132563079號農業用地作農業使用證明書（下稱系爭農用證明書），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，及依同條第4項規定，以89年1月28日土地稅法修正生效當期公告土地現值調整原地價。經被上訴人以查得系爭土地於上訴人為所有權人期間內，曾遭查獲未作農業使用，嗣雖經認定已恢復作農業使用，惟再有未作農業使用之情事，依土地稅法第39條之2第2項規定，於再移轉時應課徵土地增值稅。另經調閱88年至90年航照圖並套疊地籍圖比對結果，系爭土地於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，符合土地稅法第39條之2第4項規定，乃以113年10月16日新北稅鶯一字第1135750270號函（下稱原處分），否准上訴人不課徵土地增值稅之申請，另准依89年1月28日土地稅法修正公布生效當期公告土地現

值為原地價，計算土地漲價總數額，核課土地增值稅新臺幣（下同）4,109,336元。上訴人不服，申請復查未獲變更，循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定、復查決定及原處分關於否准上訴人不課徵土地增值稅申請及核定土地增值稅4,109,336元部分均撤銷；被上訴人應就上訴人113年9月27日之申請，作成准予不課徵土地增值稅之行政處分，經臺北高等行政法院（下稱原審）114年度訴字第459號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定、復查決定及原處分關於否准上訴人不課徵土地增值稅申請及核定土地增值稅4,109,336元部分均撤銷；上開撤銷部分，被上訴人應就上訴人113年9月27日之申請，作成准予不課徵土地增值稅之行政處分，或為其他適法之處分，或發回原審更行審理。

二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：上訴人於88年間因受贈而取得性質上屬農業用地之系爭土地；系爭土地於上訴人為所有權人期間，先提供訴外人王維靖使用，於110年7月30日遭查獲現況有水泥鋪面、碎石鋪面、貨櫃屋，經新北市政府農業局（下稱農業局）認定非作農業使用，依區域計畫法第15條第1項、第21條等規定對王維靖裁罰，嗣經新北市三峽區公所於111年8月26日派員勘查，及農業局、新北市政府地政局（下稱地政局）、新北市樹林地政事務所（下稱樹林地政）會同王維靖另於112年（原判決誤載為113年）2月15日辦理勘查時，仍發現有未作農業使用情事，王維靖經新北市政府於112年3月1日同意其申請展延期限後，將系爭土地恢復農用，經農業局、地政局、樹林地政於112年4月17日勘查確認無違反農業使用相關規定；此部分系爭土地曾經有關機關查獲未作農業使用，在有關機關所令期限內已恢復作農業使用之客觀事實，業經王維靖確認而接受裁罰無誤，不以通知地主即上訴人之後，始能對其發生效力。

上訴人復於113年間將系爭土地提供訴外人施秉宏使用，新北市政府因接獲民眾檢舉，由農業局、地政局於113年5月28日會同施秉宏、上訴人至現場辦理會勘，查獲系爭土地具水泥鋪面、放置貨櫃、車斗，有非作農業使用之違規，上訴人與施秉宏並均於新北市非都市土地違規使用查報與取締案件會勘紀錄簽名確認。是系爭土地於有關機關所定前述期限內恢復作農業使用後，再度遭查獲未作農業使用之情事，已通知上訴人，並無疑義。準此，系爭土地為上訴人所有期間，確有土地稅法第39條之2第2項所定情形，於上訴人113年9月27日移轉時，即應依該規定課徵土地增值稅，被上訴人以原處分否准上訴人不課徵土地增值稅之申請，並無不合等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院經核原判決並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

㈠按土地稅法第5條第1項第1款及第2項規定：「（第1項）土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。……（第2項）前項所稱有償移轉，指買賣……等方式之移轉；……。」第10條第1項第1款規定：「本法所稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。」第28條前段規定：「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。」第31條第1項第1款規定：「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。……」89年1月26日修正公布、自同年月28日生效之同法第39條之2第1項、第2項、第4項分別規定：「（第1項）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。（第2項）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。……（第4項）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。……」前揭土地稅法第39條之2第1項、第2項規定，係為配合「放寬農地農有，落實農地農用」之農業政策，考量89年1月26日修正公布之土地法，就農地開放自由買賣後，其流通性與一般土地已無差異，所有權移轉所獲土地漲價利益，已無免徵土地增值稅之必要，乃將修正前土地稅法第39條之2第1項原規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」之「免徵土地增值稅」，修正為「得申請不課徵土地增值稅」；且因放寬農地農有後，取得農地者已無農民身分之限制，不宜以承受人是否繼續耕作為要件，爰將原規定「自行耕作之農民」修正為「自然人」，並刪除「繼續耕作」。另為落實農地農用政策，乃增訂同條第2項，明定不課徵土地增值稅之農業用地，有未作農業使用情形有案者，於再移轉時不應享受不課徵土地增值稅之優惠。準此而論，自然人承受作農業使用之農業用地，於其為土地所有權人期間，該土地必須始終維持作農業使用之狀態，於再移轉時方能享有土地稅法第39條之2第1項所定租稅優惠，如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等情事，依同條第2項規定，該土地於再移轉時即應課徵土地增值稅，至於實際違規將土地作非農業使用，經有關機關通知限期恢復作農業使用者，究為所有權人本人，或係經所有權人提供土地使用之他人，並非所問，如此解釋，方足以貫徹前揭規定旨在落實農地農用政策之立法原意。易言之，土地

稅法第39條之2第2項係為防杜農業用地違規未作農業使用所為規定，承受同條第1項土地之自然人，如該土地於其具所有權期間，客觀上有第2項所定未作農業使用經查獲未改正、或改正後再度違規未作農業使用等事實發生，再移轉時即不符合申請不課徵土地增值稅之資格，至於違規使用之行為人是否即為該土地承受人，或承受人曾否經有關機關告知他人違規使用土地及命限期改正之事，均與土地稅法第39條之2第2項所定要件該當與否之判斷無關。

㈡經查，上訴人於88年間因受贈而取得性質上屬土地稅法第10條第1款所定農業用地之系爭土地所有權，該次農地贈與經核定不課徵土地增值稅，上訴人嗣於113年9月27日訂約出售系爭土地予訴外人林雅惠，於同日向被上訴人申請依土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅，並依89年1月28日土地稅法修正生效當期公告土地現值調整原地價。惟經被上訴人查得上訴人承受系爭土地後，於其為所有權人期間，先提供訴外人王維靖使用，於110年7月30日遭農業局查獲現況有水泥鋪面、碎石鋪面、貨櫃屋等未作農業使用情事，經新北市政府依區域計畫法第15條第1項、第21條等規定對王維靖裁處罰鍰，並請即停止非法使用且依法恢復原農業使用目的，王維靖經新北市政府於112年3月1日同意其申請展延期限後，將系爭土地恢復農用，經農業局、地政局、樹林地政於112年4月17日勘查確認無違反農業使用相關規定。然上訴人復於113年間將系爭土地提供訴外人施秉宏使用，新北市政府因接獲民眾檢舉，由農業局、地政局於113年5月28日會同施秉宏、上訴人至現場辦理會勘，查獲系爭土地具水泥鋪面、放置貨櫃、車斗等非作農業使用之違規情事，施秉宏自承貨櫃車斗係其放置，上訴人則自承出入口水泥鋪面係其所有；又系爭土地於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等情，為原審依法確定之事實，核與卷內證據相符。是以，上訴人於88年間因贈與而取得系爭土地時，未課徵土地增值稅，為土地稅法第39條之2第2項所定「

前項不課徵土地增值稅之土地承受人」；系爭土地於上訴人為所有權人期間，先經農業局查獲由王維靖違規未作農業使用，嗣雖由王維靖於新北市政府所令期限內恢復作農業使用，惟其後又經農業局、地政局查獲上訴人與施秉宏再有未作農業使用之情事，已合致同條項所定「曾經有關機關查獲該土地未作農業使用」，及「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」之要件，此等客觀事實之存在，不因上訴人未經有關機關通知王維靖就系爭土地未作農業使用及已於所定期限內改正之事而受影響。則原判決據以認定系爭土地經查有土地稅法第39條之2第2項所定情形，於本次移轉時應依該項規定課徵土地增值稅，被上訴人以原處分否准上訴人不課徵土地增值稅之申請，另依上訴人申請，按土地稅法第39條之2第4項規定，以89年1月28日土地稅法修正施行當期之公告土地現值每平方公尺8,700元為原地價，依同法第32條按物價指數133.9%調整為每平方公尺11,649.3元（＝8,700×133.9%），計算漲價總數額為19,851,776元〈（本次移轉現值每平方公尺25,200元-11,649.3元）×1,465平方公尺＝19,851,776元〉，再依同法第33條第1項第2款乘以稅率30%，減除累進差額1,706,622元、因長期持有而依同法第33條第6項減徵55,710元，及因增繳地價稅而依同法第33條第3項可抵繳之83,864元等項目後，核課土地增值稅4,109,336元（計算式：19,851,776元×30%－1,706,622元－55,710元－83,864元＝4,109,336元），經核於法並無不合，業已詳述得心證之理由與認定之依據。原判決並就上訴人於原審主張系爭土地非作農業使用之勘查紀錄及命限期恢復農業使用之函文未對其合法送達，對其不生效力一節，何以不足採取，予以論駁，核與證據法則、經驗法則與論理法則均無違背，亦無適用法規不當、不適用法規、判決理由不備或矛盾等違背法令情形。原判決據以維持原處分，駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴意旨主張：農業局於111年、112年間認定系爭土地未作農業使用、命限期恢復

及嗣後認定已恢復農業使用之勘查紀錄與函文，未合法送達上訴人，對其不生效力，上訴人無從得知系爭土地曾有未為農業使用情事。上訴人雖於113年間為相關機關查獲未作農業使用，惟經新北市三峽區公所農經課會勘後認定已恢復農業使用而核發系爭農用證明書，被上訴人自不得依土地稅法第39條之2第2項課徵土地增值稅。原判決以系爭土地非作為農業使用之勘查紀錄及命限期恢復農業使用之函文無須送達上訴人為由，認定被上訴人否准上訴人不課徵土地增值稅之申請為適法，違反行政程序法第110條規定，自屬違背法令云云，無非執其個人主觀見解，及其已於原審提出、業經原判決論駁不採之主張，重複爭議，並非可採。

五、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　4　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　王　俊　雄

法官　陳　文　燦

法官　羅　月　君

法官　鍾　啟　煒

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　4　　日

書記官　廖　仲　一