臺中高等行政法院判決

109年度簡上字第31號

上　訴　人　廖基成

被　上訴人　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國109年9月16日臺灣臺中地方法院109年度稅簡字第9號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、緣被上訴人以上訴人於民國（下同）106年3月2日以拍賣原因登記取得花蓮縣○里鄉○里段○○○○○號土地（持分4分之1，所屬面積1,106.25平方公尺，下稱系爭土地），旋於同年月出售，106年3月17日完成所有權移轉登記，經被上訴人查得上訴人持有系爭土地期間在1年以內，且未於該土地完成所有權移轉登記之次日起30日內，辦理個人房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅）申報，乃依查得資料核定系爭土地交易所得新臺幣（下同）57,500元，減除土地漲價總數額0元，核定課稅所得57,500元，按適用稅率45%，核定應納稅額25,875元，並裁處罰鍰20,000元。上訴人不服，申請復查結果（即原處分），獲追減土地交易所得121元及罰鍰17,000元。上訴人猶表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟。經臺灣臺中地方法院（下稱原審法院）於109年9月16日以109年度稅簡字第9號判決（下稱原判決）駁回，上訴人不服，於是提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張及聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明暨原判決關於證據取捨、認定事實及適用法規之論據，均詳如原判決所載。

三、上訴人上訴意旨略以：

原判決違背所得稅法第4條之4第1項及第3項（按上訴人誤繕為第2項）之規定：

1.依所得稅法第4條之4第1項規定核課房地合一稅的標的，包含個人及營利事業自中華民國105年1月1日起交易房屋、房屋及其坐落基地或依法「得核發」建造執照之土地；該條第3項規定，第1項所定房屋之範圍，不包括依農業發展條例申請興建之農舍。本件上訴人出售的是共有持分的農地，面積不足0.25公頃，根本無法申請農舍建照，不是所得稅法第4條之4條第1項規定核課房地合一稅的課稅範圍。因該條第3項規定，依農業發展條例申請興建之農舍並非第1項房地合一稅核課範圍，其坐落之土地自然不是依法得核發建造執照之土地。然被上訴人及原判決竟然把條文解釋為無核發農地農用證明即應課徵房地合一稅，原判決違背所得稅法第4條之4條第1項及第3項所稱，農舍及非得核發建造執照土地並非房地合一稅課稅標的之規定，以及違反論理法則、不當聯結禁止原則。

2.縱認原判決不違背上開規定，但原判決未舉證，違反納稅者權利保護法第11條第2項規定及行政訴訟法第125條、第133條應職權調查證據之舉證責任：

依最高行政法院108年度判字第391號判決意旨，小於2,500平方公尺得核發建照為變態事實，原判決未舉證系爭土地符合農業用地興建農舍辦法第2條、第6條、第11條規定。又依最高法院86年度台上字第891號、91年度台上字第603號民事

判決、臺灣桃園地方法院106年度訴字第1755號民事判決、原審法院105年度勞訴字第86號民事判決之意旨，被上訴人應就其主張有利之變態事實負舉證責任。依法租稅構成要件由被上訴人舉證，自應由其舉證上訴人出售時有參加興建集村農舍及於離島興建農業設施，然其未舉證，且上訴人從未為之，且即使如此亦須符合許多其他要件方得核發建造執照。故原判決違反證據法則及納稅者權利保護法第11條第2項規定。

3.系爭土地出售時不得核發建照，且不足2,500平方公尺、面臨的馬路未達6米、上訴人出售時非農民，原判決違反所得稅法第4條之4第1項及第3項規定等語。為此上訴聲明：⑴原判決廢棄。⑵訴願決定及原處分均撤銷。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上訴意旨再論斷如下：

㈠上訴人上訴主張系爭土地為無法興建農舍之農地，非屬所得稅法第4條之4第1項規定房地合一稅之課稅標的等云。惟查，系爭土地係屬於所得稅法第4條之4第1項規定之「依法得核發建造執照」之土地：

1.所得稅法第4條第1項第16款前段規定：「下列各種所得，免納所得稅：……十六、個人及營利事業出售土地，……，其交易之所得。……」104年6月24日修正（110年4月28日修正前現行有效）之所得稅法第4條之4第1項及第3項規定：「（第1項）個人及營利事業自中華民國105年1月1日起交易房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地（以下合稱房屋、土地），符合下列情形之一者，其交易所得應依第14條之4至第14條之8及第24條之5規定課徵所得稅：一、交易之房屋、土地係於103年1月1日之次日以後取得，且持有

期間在2年以內。二、交易之房屋、土地係於105年1月1日以後取得。……（第3項）第1項規定之土地，不適用第4條第1項第16款規定；同項所定房屋之範圍，不包括依農業發展條例申請興建之農舍。」第4條之5第1項第2款規定：「前條交易之房屋、土地有下列情形之一者，免納所得稅……二、符合農業發展條例第37條及第38條之1規定得申請不課徵土地增值稅之土地。」

2.於105年1月1日以前，個人及營利事業出售土地享有免納所得稅之租稅優惠，容易衍生納稅義務人運用操控房地價格，規避所得稅等缺失。為解決現制房屋及土地分開課稅之缺失，建立合理透明稅制，抑制短期投機炒作，健全不動產市場發展，乃對自105年1月1日起交易房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地，其交易所得納入課徵所得稅範圍，其中排除課稅範圍者，為依農業發展條例申請興建之農舍。惟農舍坐落之土地，法律並未將其排除在外，僅於符合農業發展條例第37條及第38條之1規定而申請不課徵土地增值稅時，始有免納所得稅之適用。又「依法得核發建造執照之土地」，依最高行政法院102年度判字第296號判決意旨，係以土地本質來認定，而非以土地移轉當下之外觀狀態判斷之，否則易生以人為操作俾得規避稅賦。

3.經查，系爭土地之總面積為4,425平方公尺，上訴人持分1/4面積為1106.25平方公尺，使用分區：山坡地保育區；使用地類別：農牧用地，此有土地登記第一類謄本在卷可稽（見原審卷第39頁）。又依花蓮縣政府函復內容略以：系爭土地為農牧用地，屬非都市土地範圍，如符合「農業用地興建農舍辦法」或「申請農業用地做農業設施容許使用審查辦法」許可要件，非不得申請建築農舍或農業生產設施；查無系爭

土地相關坡度專業技師簽證文件據以認定該土地位屬坡度30%以上之山坡地而有限制建築及開發等語（見原處分卷第40頁至第42頁、第125頁之花蓮縣政府106年11月13日府建管字第1060200101號函、107年5月22日府建管字第1070090785號函、108年1月29日府建管字第1080010122號函）。則原判決略以：「系爭持分土地面積雖未達興建農舍規定之2,500平方公尺，惟非不能藉由擴大持分、合併土地或參加興建集村農舍等方式克服而使之能供建築，如僅因面積不足供建築即不課稅，豈非變相鼓勵土地以化整為零方式為交易而避稅，故系爭土地核非客觀上無法申請核發建造執照，本質仍屬依法得供建築之土地，為所得稅法第4條之4規定之課徵範圍。」等語（見原判決第5頁第11行至第17行），認定系爭土地符合所得稅法第4條之4規定應課徵房地合一稅之標的，經核並無違誤。

㈡又原判決就上訴人於原審之主張業已論明略以：「㈣原告雖主張系爭土地狀況為不得核發建照，故不屬課徵房屋土地交易所得稅範圍等語。惟查，內政部99年4月28日台內地字第0990071114號令略謂，『依法不能建築』係指法令規定無明確期間禁止其作建築使用者而言（見原處分卷第32頁）。亦即，依土地性質，在客觀上絕對不能核發建照，始得謂『依法不能建築之土地』。由於一般可供建築之土地，如欲獲核發建照，往往尚須符合相關土地使用、建築法令之要件，如因此等法規要件不備未能獲核發建照，尚非土地本身不能建築之故，因此所謂『依法不能建築』，應區別『土地性質在客觀上絕對不能核發建照』，抑或『原可能供建築，只是其他法令要件不備』情形，否則浮濫擴大解釋依法不能建築土地而得免徵所得稅，將增加人為操縱、逃避稅捐並形成不公

；最高行政法院102年度判字第296號判決意旨亦認土地是否屬依法得核發建造執照之土地，係以系爭土地本質來認定，而非以土地移轉當下之外觀狀態判斷之，否則易生藉人為操作俾得規避稅賦，而採相同見解。上揭函令係解釋法律意旨，符合法律制定之精神，復未增加法律所無之限制，應可援用。……㈥另原告又主張系爭土地屬得申請核發農用證明書以免課徵土地增值稅之農地，應免納房屋土地交易所得稅等語。經查，所得稅法第4條之5第1項第2款係規定『符合農業發展條例第37條及第38條之1規定得申請不課徵土地增值稅之土地』交易之土地免納所得稅，解釋上如土地符合農業發展條例規定而『得申請』不課徵土地增值稅，即可免納土地交易所得稅，並不以實際提出申請已獲核發『土地增值稅不課徵證明書』為必要。惟農業發展條例第37條及第38條之1規定，係規範作農業使用之農業用地移轉予自然人時，須取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書，得申請不課徵土地增值稅。而所得稅法第4條之5第1項第2款既以『符合農業發展條例第37條及第38條之1規定』為要件，立法係配合農業政策鼓勵農地作農業使用之減免為規定，該條解釋上自應以實際供作農業使用，始得受鼓勵而予減免。關於是否『實際供作農業使用』，事涉農業使用之定義與實際狀況之專業判斷，依行政專業分工、機關間相互協力以提升效能之法理，自宜由主管農業事務之專責單位出具農用證明書以資證明，始能免納土地交易所得稅。準此，個人出售土地，仍應以該土地出售時符合『作農業使用』規定，並檢具農用證明書，始能免納土地交易所得稅。㈦原告106年3月9日向花蓮縣地方稅務局玉里分局辦理系爭土地之土地增值稅(土地現值)申報，係以一般買賣案件申報移轉，並未申請農業用

地不課徵土地增值稅，亦未檢附農用證明書，該分局乃以一般用地稅率核課土地增值稅，有土地增值稅（土地現值）申報書（原處分卷第71頁至第72頁）及花蓮縣地方稅務局玉里分局106年12月8日花稅玉分字第1060616995號函（原處分卷第73頁）可稽。原告於辦理土地增值稅申報時，亦係以一般買賣案件申報移轉，復未能於本件訴訟中補提出農用證明書供本院審核，本院尚難認系爭土地屬得申請核發農用證明書以免課徵土地增值稅之農地。原告未出具農用證明書，徒主張系爭土地應免納房屋土地交易所得稅，應難為原告有利之認定。……㈨原告係於106年3月2日以拍賣原因登記取得系爭土地，嗣於106年3月17日移轉登記出售予案外人丁立文，買賣價金250,000元，其未依所得稅法第14條之5規定，於系爭土地完成所有權移轉登記日之次日起算30日內申報及繳納土地交易所得稅，應依所得稅法第108條之2第1項及第3項之規定為處罰。又原告雖非故意違反申報義務，惟仍有能注意而未注意之過失。因原告同時該當所得稅法第108條之2第1項及第3項規定之處罰要件，被告即依行政罰法第24條第1項規定，按所得稅法第108條之2第1項所定最高罰鍰金額（30,000元），與同條第3項所定就漏稅額處最高3倍之罰鍰金額（77,460元=25,820元x 3倍）比較，擇定從重按所得稅法第108條之2第3項規定為處罰。又被告衡量原告於裁處日前1年內相同違章事實第2次查獲之裁處，及本件重行核算漏稅額25,820元，在45,000元以下，依減免處罰標準第3條之2第2項規定，免予處罰；惟依行政罰法第24條第1項但書規定，裁處額度不得低於各該規定之法定罰鍰最低額3,000元，原處分因此裁罰原告3,000元，應無違誤。從而原告主張本件非房地合一之課稅標的，本稅既不存在，也免申報，自不應

裁處罰鍰云云，難認可取。」等語（見原判決第4頁第15行至第7頁第28行），故原判決已就上訴人之主張敘明摒棄不採之理由，難認有何判決不備理由之違背法令情事甚明。而上訴人固稱原判決違反論理法則、經驗法則及證據法則云云，然核其上訴意旨，無非係重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，或就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當或違背法則，或係執其歧異之法律見解，就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，泛言其論斷不適用法規或違背法則或理由矛盾，其訴難認有理由。

五、綜上所述，原判決維持被上訴人對上訴人核定應納稅額25,820元，並裁罰3,000元之復查決定及訴願決定，而駁回上訴人在原審之訴，並無判決不適用法規、適用不當或不備理由之違背法令情事，其所適用之法規與本件應適用之現行法規並無違背。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求為廢棄，並准許上訴人於原審之請求，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236條之2第3項、第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　6　　月　　7　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　陳　文　燦

法　官　莊　金　昌

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　6　　月　　7　　日

書記官　許　騰　云