臺中高等行政法院裁定

）FKT64W1Z1X5LO;@110年度簡上字

上　訴　人　廖欣宜（原名廖基成）

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等事件，上訴人對於中華民國109年11月26日臺灣臺中地方法院109年度稅簡字第10號行政訴訟判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、按對於簡易訴訟程序之判決提起上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第235條第2項定有明文。又依同法第236條之2第3項準用第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有第243條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於地方法院簡易訴訟程序之判決上訴，如依行政訴訟法第236條之2第3項準用第243條第1項規定，以判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應表明原判決所違背之法令及其具體內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣，倘為司法院解釋或最高行政法院之判例，則為揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第236條之2第3項準用第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對簡易訴訟程序之判決違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、被上訴人以上訴人於民國106年3月13日以拍賣原因登記取得花蓮縣○里鎮○○段○○○號土地（面積639.12平方公尺，下稱系爭土地），隨即於同年月21日出售移轉登記與第三人，經被上訴人查得上訴人取得系爭土地期間在1年以內，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）19,312元，減除土地漲價總數額0元，核定課稅所得19,312元，按適用稅率45%，核定應納稅額8,690元，並裁處罰鍰20,000元。上訴人不服，就土地交易所得及罰鍰申請復查結果，獲追減土地交易所得114元及罰鍰11,000元。上訴人仍不服，提起訴願，經決定駁回後，提起行政訴訟，經臺灣臺中地方法院（下稱原審法院）109年度稅簡字第10號行政訴訟判決（下稱原判決）駁回，上訴人遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明、原審判決認定之事實及理由，均引用原審判決書所載。

四、上訴意旨略以：

㈠原判決違背所得稅法第4條之4、第4條之5規定，違背論理、經驗法則、判決不備理由、裁判矛盾：

1.適用所得稅法第4條之5之要件，是以符合「前條」即同法第4條之4為前提。而原判決竟割裂為單獨適用第4條之5，認定土地若無農業用地作農業使用證明書（下稱農用證明書），不論是否為依法得核發建造執照之土地，都須課徵重稅，顯違上開規定，也違論理法則。

2.依特種貨物及勞務稅條例第6條之1之立法理由，須符合居住正義的農地方為課稅標的，然系爭土地不足2,500平方公尺，依建築法令未臨路不能核發建造執照，不能供建築使用，並非房地合一重稅標的。原判決違背所得稅法第4

條第16款對上訴人買賣土地認定應申報，又違背同法第4條之4第1項、第2項規定，認定未取得農用證書之土地交易就必須核課所得稅。

㈡原判決以上訴人或後手將來可能透過擴大持分、合併土地或參加興建集村農舍等方式來建築，認定課稅處分合法，違反行為時法法則、論理法則及不當連結禁止原則。然上訴人買入及賣出之土地面積相同，並未化整為零。原判決以尚未發生之事實，作為上訴人過去出售行為之構成要件事實，自創法條所無之要件，顯然違反論理法則、權力分立法則及租稅構成要件法定原則。

㈢上訴人在原審曾提出縣市政府農業局函文及光碟錄音檔證明系爭土地當時不能核發建造執照，惟原判決未就該等證據為何不可採作成判決理由，理由不備。且依農業發展條例規定須設籍在農地縣市2年才可進而核發建造執照，然上訴人未設籍在當地2年，原判決就此等上訴人提出之理由不予論究，判決理由不備。

㈣原判決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（下稱興建農舍辦法）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。

㈤系爭土地出售時不得核發建照，且不足2,500平方公尺、未臨路、上訴人出售時非農民，原判決違反農業發展條例第18條等規定。系爭土地為共有，原判決也未舉證共有人同意興建農舍，違反土地法第34條之1、民法第820條規定等語。並聲明求為判決：1.原判決廢棄，訴願決定及原處分均撤銷。2.歷審訴訟費用均由被上訴人、楊萬益法官連帶負擔。

五、本院判斷如下：

經查，原判決就上訴人上開主張業已論明略以：「……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25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，否則易生以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。……系爭土地為農牧用地，屬非都市土地範圍，申請建築農

舍或農業生產設施，應符合『非都市土地容許管制使用規則』第6條之1附表一、向目的事業主管機關個別依『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』申請許可。又依農業用地興建農舍辦法第2條第1項第3款規定：……是以，系爭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。原告（按即上訴人，下同）此部分主張為不可採。6.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。……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與自然人時，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。」（見本院卷第43至45頁）等語，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，而非具體指明原判決究竟有如何合於不適用法規、適用法規不當或有行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，尚難認為已對原判決之如何違背法令有具體之指摘，依首揭規定及說明，應認其上訴為不合法，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第236條之2第3項、第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　3　　月　　16　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　詹　日　賢

法　官　林　靜　雯

以上正本證明與原本無異。

本裁定不得抗告。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　3　　月　　16　　日

書記官　李　孟　純