

裁判字號：最高行政法院 102 年判字第 599 號判決

裁判日期：民國 102 年 09 月 26 日

裁判案由：土地增值稅

最 高 行 政 法 院 判 決

102年度判字第599號

上 訴 人 李財源

訴訟代理人 鄭玉鈴 律師

被 上 訴 人 新北市政府稅捐稽徵處

代 表 人 黃育民

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國102年4月25日臺北高等行政法院101年度訴字第1626號判決，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、本件上訴人原所有坐落重測前新北市○○區○○○段○○○小段62、63、63-1、64、66、66-1、67、69、69-1、69-2、70、71、72、73、74-1、74-2、75-2、77地號等18筆土地（重測後為南天母段489、487、878、468、488、486、492、491、874、935、875、876、877、966、967、880、923、883地號；下稱系爭18筆土地），前於民國95年3月10日經臺灣板橋地方法院（下稱板橋地院，現名臺灣新北地方法院）94年度執字第15507號拍賣抵押物強制執行事件執行拍賣，由訴外人陳再成拍定取得，並經被上訴人（原名臺北縣政府稅捐稽徵處）按一般用地稅率核定土地增值稅新臺幣（下同）43,520,553元（下稱系爭土地增值稅），及以95年3月30日北財稅一字第0950025549號函（下稱被上訴人95年3月30日函）請法院代為扣繳，且經板橋地院民事執行處列入該強制執行事件之分配表分配在案。嗣上訴人於100年9月28日依稅捐稽徵法第28條第1項及第2項規定，向被上訴人申請退還系爭土地增值稅。經被上訴人101年4月19日北稅土字第101304 8092號函（即原處分）否准所請。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審判決駁回，乃提起本件上訴。
- 二、上訴人起訴主張：（一）系爭18筆土地屬非都市土地，使用分區為「山坡地保育區」，使用地類別為「農牧用地」或「暫未編定」，並確係供農業用地使用，領有新北市政府土城區公所核發之農業用地（作）農業使用證明書，且被上訴人長期皆對之依土地稅法第22條規定以「田賦」課徵土地稅賦。又依上訴人身分證影本記載，上訴人身分乃自耕農，符合

農業發展條例第3款「農民：直接從事農業生產之自然人」之要件。加以依上訴人提出之林務局農林航空測量所94年11月2日之空照圖，其上皆呈現農業田分布等節，足證95年間系爭18筆土地確係農業使用。再依臺北縣政府農業局97年9月8日北農山字第0970659143號函、臺北縣政府98年12月9日北府地徵字第0981048850號函及臺北縣政府城鄉發展局99年2月1日北城審字第0990099183號函，系爭18筆土地自90年以來皆無違規使用之情，益證系爭18筆土地歷來包含95年間強制執行前，確為農牧用地而作農業使用。（二）系爭18筆土地於拍賣之95年間係農業用地，符合78年10月30日修正公布土地稅法第39條之2所規定之免徵土地增值稅要件，揆諸本院100年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議，當然發生免稅效果，而無需課徵土地增值稅，自無土地稅法第39條之3依限提出申請之問題。故本件係因誤解法令規定而適用法令錯誤致溢繳稅款，應有稅捐稽徵法第28條第1項、第2項之適用。又被上訴人惡意隱瞞系爭18筆土地無需課徵土地增值稅之事實，導致板橋地院民事執行處將系爭土地增值稅列入分配表，被上訴人所為顯已違背行政程序法第8條之誠信原則。另被上訴人既以95年3月31日北稅財一字第0950034714號函（下稱被上訴人95年3月31日函）通知上訴人及承受人陳再成提出免稅申請，足證被上訴人知悉系爭18筆土地係農業用地，得發生免稅結果，縱該函於95年4月4日合法送達上訴人，惟無論渠等是有無提出申請，均不影響早已產生之免稅效果等語，求為判決 1.訴願決定及原處分均撤銷。 2.被上訴人95年3月30日函撤銷。 3.被上訴人應將系爭稅款退還至板橋地院94年度執字第15507號拍賣抵押物強制執行事件，使該執行案件得重作分配表。

- 三、被上訴人則以：（一）依土地稅法第39條之2第1項規定，法院拍賣農業用地不課徵土地增值稅案件，依同法第39條之3第2項規定，上訴人即原土地所有權人或拍定人須向稅捐稽徵機關提出申請。因被上訴人95年3月31日函於同年4月4日合法送達，自翌日起算30日申請系爭18筆土地不課徵土地增值稅之請求權於95年5月4日屆滿，故上訴人遲至100年8月30日始就其中之63、64、66、66-1、69、69-1、70、71地號等8筆土地（下稱系爭8筆土地）向被上訴人申請不課徵土地增值稅，已逾土地稅法第39條之3第2項規定之期間，是上訴人申請不課徵土地增值稅之請求權已罹於時效而消滅。（二）農業用地作農業使用之相關課稅事實多發生於上訴人所得支配之範圍，本件因上訴人於法院拍賣時未向被上訴人提出不課徵土地增值稅申請，致被上訴人無從憑以核定，遂按一般用地稅率核課土地增值稅，自難調屬稅捐稽徵法第28條第2項適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤之情形。至稅捐稽徵法第28條第1項退稅請求權之前提，必須申請不課徵土地增值稅之請求權仍存在，倘申請不課徵土

地增值稅之請求權已罹於時效消滅，原所繳納之土地增值稅即無溢繳稅款可言。而被上訴人95年3月31日函，已於說明三提示相關規定，是上訴人主張因不知如何提出申請，始逾法定期限提出申請云云，尚難採憑等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）上訴人乃系爭18筆土地之原所有權人兼債務人，亦為系爭土地增值稅之納稅義務人。而系爭18筆土地之移轉，肇因於法院拍賣拍定，惟就是否不課徵土地增值稅，上訴人經被上訴人95年3月31日函請依限申請，該函已於95年4月4日合法送達上訴人，上訴人未於期限內提出申請，依法自不得再申請不課徵土地增值稅。且上訴人亦未於該強制執行事件送達強制執行金額計算書分配表後有所主張，而經執行分配完畢在案。是系爭土地增值稅之受處分人即上訴人就系爭核稅處分，未在該強制執行事件執行程序中聲明異議或有所不服，亦未就板橋地院民事執行處製作之執行分配表提起異議之訴，則系爭土地增值稅之課稅處分已生形式上存續力，除非具有法定事由，否則無論係該核稅處分之納稅義務人即上訴人，抑或任何第三人均不得任意再事爭執。（二）上訴人雖以被上訴人100年8月1日北稅土字第1000064175號函（下稱被上訴人100年8月1日函）資為依稅捐稽徵法第28條所規定退稅請求之依據，然被上訴人100年8月1日之第2次通知不課徵土地增值稅之函文，業遭被上訴人100年9月16日北城土字第1000075692號函（下稱被上訴人100年9月16日函）之說明三，敘明係屬「誤發」、「應予撤銷」等語，本難引為有利之證明。又89年1月26日修正公布農業發展條例時，土地稅法第39條之2亦配合修正，將原規定「免徵」土地增值稅修正為「不課徵」土地增值稅。土地增值稅之「免徵」有其限制適用範圍，此與土地增值稅之「不課徵」，截然有別。系爭18筆土地既非「被徵收之土地」，亦非「依都市計畫法指定之公共設施保留地」，尚無土地稅法第39條第1項及第2項前段免徵土地增值稅規定之適用，上訴人稱本件應「免徵」土地增值稅，顯係將土地增值稅之免徵與不課徵混為一談。（三）「農業用地作農業使用證明書」乃主管機關於土地符合相關規定時予以核發，以供核發後6個月內之證明效果。系爭18筆土地既早於95年3月10日即經板橋地院拍賣拍定予陳再成確定在案，自無法以新北市土城區公所100年10月20日新北土經字第1000033956號新北市土城區農業用地作農業使用證明書，即逕認系爭18筆土地於拍定事實發生時（即95年3月10日）之事實狀況，亦難據此遽認被上訴人95年3月30日函核定課徵系爭18筆土地增值稅43,520,553元，有何適用法令錯誤之情。又上訴人雖提出林務局農林航空測量所94年11月2日航照圖，資為系爭18筆土地於94年間確實有作「梯田」農業使用之依據，然該航照圖攝影日期為94年11月2日，與系爭18筆

土地於95年3月10日拍定之時間，兩者相距4月餘，本難據為系爭18筆土地於拍定時地貌之參考。另地價稅與土地增值稅之性質互殊，減免要件及規定復迥異，自無從以地價稅之減免與否，逕資為土地增值稅減免之依據等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院查：

- (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。」「農業用地移轉，其屬無須申報土地移轉現值者，主管稽徵機關應通知權利人及義務人，其屬權利人單獨申報土地移轉現值者，應通知義務人，如合於前條第1項規定不課徵土地增值稅之要件者，權利人或義務人應於收到通知之次日起30日內提出申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。」土地稅法第28條前段、第39條之2第1項及第39條之3第2項分別定有明文。查89年1月26日修正公布前土地稅法第39條之2第1項固規定：「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。」惟鑑於89年1月26日修正公布之土地稅法，就農地已開放自由買賣，則農地之流通性已與一般土地無差異，其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，故將本條項原關於「免徵土地增值稅」之規範，修正為「得申請不課徵土地增值稅」。又鑑於農業用地移轉，是否課徵土地增值稅，買賣雙方之權益係互相衝突。即課徵土地增值稅，增加本次出售土地人之稅負；不課徵土地增值稅，承受人再移轉時之土地增值稅負擔增加，乃於第39條之3明定申請不課徵土地增值稅之程序。可知，土地稅法第39條之2第1項所稱之「不課徵土地增值稅」，係有別於該條項修正前所規範因「合於該條項所定免稅要件，當然發生免稅效果」之「免徵」土地增值稅。即「不課徵土地增值稅」僅是就該次移轉原應課徵之土地增值稅暫時不予課徵，故是否「不課徵」係該次移轉之權利人或義務人之權利，且此請求權之行使，需由得享有該不課徵權利之人，依相關法令規定，以向主管稽徵機關提出申請之方式為之。而其中屬土地稅法第39條之3第2項規定之情形者，因該條項已明定未遵期申請之法律效果為「不得申請不課徵土地增值稅」，是得享有該不課徵土地增值稅權利之人，如未於收到稽徵機關通知之次日起30日內提出申請，即喪失「得申請不課徵土地增值稅」之請求權。
- (二) 又按「(第1項)納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。(第2項)納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應

自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」固分別為稅捐稽徵法第28條第1項、第2項所明定，惟如上所述，土地稅法第39條之2第1項所稱之「不課徵土地增值稅」，並非「合於免稅要件即當然發生免稅效果」，因其屬該次移轉之權利人或義務人得享有之權利，須由依法得享有權利之人以向主管稽徵機關提出申請之方式為權利之行使。是就該土地移轉未經稽徵機關依申請為「准不課徵土地增值稅」之處分前，稽徵機關原所為課徵土地增值稅之處分，即難謂有因得不課徵土地增值稅而課徵之適用法令錯誤情事。

(三) 經查：

- 1、系爭18筆土地係於95年3月10日因法院拍賣，由訴外人陳再成拍定取得，而被上訴人就系爭18筆土地之上述拍賣移轉，則以被上訴人95年3月31日函通知上訴人如合於農業用地作農業使用移轉與自然人之要件，並願依土地稅法第39條之2第1項申請不課徵土地增值稅者，得檢附相關資料，於文到30日內提出申請等語，該函係於同年4月4日送達上訴人，惟上訴人卻至100年8月30日始就其中之系爭8筆土地向被上訴人申請不課徵土地增值稅，故此申請係遭被上訴人以已逾土地稅法第39條之3第2項規定之期間為由予以否准，而上訴人就此否准函提起之訴願，亦遭訴願決定駁回確定；暨上訴人係以系爭18筆土地均供農業用地使用，故其等因拍賣之移轉不應課徵土地增值稅為由，依稅捐稽徵法第28條第1項、第2項規定，向被上訴人申請退還系爭18筆土地因95年3月10日法院拍賣移轉而溢繳之土地增值稅，因遭被上訴人否准所請，乃循序提起本件行政訴訟等情，為原審依調查證據之辯論結果，所依法確定之事實。上訴人依稅捐稽徵法第28條第1項、第2項規定申請退還之系爭土地增值稅，既係因系爭18筆土地於95年3月10日因法院拍賣移轉而發生，則依移轉當時即上述土地稅法第39條之2第1項規定，合於農業用地作農業使用，並移轉與自然人之要件者，係屬得申請不課徵土地增值稅，尚非免徵土地增值稅。而所謂「不課徵土地增值稅」，僅是就該次移轉原應課徵之土地增值稅暫時不予課徵，尚非當然發生免稅效果。又因法院拍賣之移轉，屬土地稅法第39條之3第2項規定之無須申報土地移轉現值者，而就本件之拍賣移轉，被上訴人既已以95年3月31日函為土地稅法第39條之3第2項所規定之通知，且上訴人復未於該函於95年4月4日送達後之30日內提出不課徵土地增值稅之申請，則依上述規定及說明，上訴人此就系爭18筆土地得申請不課徵土地增值稅之請求權即已消滅；況上訴人嗣後就其中系爭8筆土地所為不課徵土地增值稅之申請遭否准後，亦已經訴願決定駁回確定在案。則系爭18筆土地因95年3月10日之法院拍賣移轉，顯無經主管稽徵機關准「不課徵土地增值稅」之情事，則依上述說明，被上訴人原所為核課土地增值稅之處分

，即無因合於「農業用地供農業使用而應不課徵土地增值稅」卻予以課徵之適用法令錯誤情事。故上訴意旨援引針對89年1月26日修正公布前土地稅法第39條之2第1項關於免徵土地增值稅規定之本院100年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議，以系爭18筆土地只要符合免徵土地增值稅要件，即當然發生免稅效果，並無土地稅法第39條之3依限提出申請之問題，進而主張系爭土地增值稅之課徵係屬不當得利，其得申請退還云云，顯屬誤解，並無足取。

2、又被上訴人固曾以100年8月1日函上訴人，為得於文到30日內就系爭8筆土地提出不課徵土地增值稅申請之通知，然此部分業遭被上訴人100年9月16日函敘明係屬誤發，應予撤銷等語在案一節，亦經原判決依法認定甚明，且依上開所述，上訴人就系爭18筆土地因95年3月10日法院拍賣移轉，縱因合於土地稅法第39條之2第1項規定要件而得申請不課徵土地增值稅之請求權，亦因上訴人未依同法第39條之3第2項規定，於被上訴人通知之30日期間內為請求權之行使，而喪失得請求不課徵土地增值稅之權利。是於上訴人已喪失此請求權後，雖被上訴人100年8月1日函再對上訴人為得行使權利之通知，亦無從因此而使上訴人已喪失之請求權得再行回復。故上訴人復執被上訴人100年8月1日函，主張其得為不課徵土地增值稅之申請云云，亦無可採。再上訴人就系爭18筆土地之95年3月10日法院拍賣移轉，既因未曾經主管稽徵機關為准不課徵土地增值稅之處分，則其依稅捐稽徵法第28條第1項、第2項規定，所為本次之退稅申請，即與該條項之規定要件不合一節，已詳如前述，故上訴意旨另針對系爭18筆土地是否符合農業用地供農業使用等節，所為之爭執部分，因與判決結論無影響，本院即無再予審究之必要。另原判決之論斷理由，雖與本院未盡相同，然其駁回之結論既無不合，原判決仍應維持。

（三）綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定及原處分均予維持，並駁回上訴人在原審之訴，尚無不合。上訴論旨，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 102 年 9 月 26 日

最高行政法院第六庭

審判長法官 林 茂 權

法官 吳 東 都

法官 姜 素 娥

法官 許 金 釵

法官 楊 惠 欽

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 102 年 9 月 26 日

