臺中高等行政法院判決

110年度訴更一字第1號
110年12月22日辯論終結

原　　告　中華開發資產管理股份有限公司（原名中華成長三資產管理股份有限公司）

代　表　人　李天送
訴訟代理人　葉維惇　會計師

複代理人　　黃彥賓　會計師

被　　告　南投縣政府稅務局

代　表　人　吳毓紘
訴訟代理人　黃玫菁
　　張家慈

上列當事人間因土地增值稅事件，前經本院於中華民國106年11月29日以106年度訴字第322號判決駁回，原告不服提起上訴，經最高行政法院於109年11月25日以109年度判字第598號判決廢棄發回本院更為審理，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：訴外人張娟娟所有南投縣竹山鎮照鏡段849地號土地（下稱系爭土地），經臺灣南投地方法院（下稱南投地院）民事執行處92年度執字第4010號執行拍賣，於民國93年2月16日由訴外人張月娥拍定，並於93年3月22日取得所有權登記，嗣經被告按一般用地稅率核課土地增值稅計新臺幣（下同）410,018元，並以93年3月9日投竹稅二字第0930001

8711號函請執行法院代為扣繳，及以同日投竹稅二字第0930
0018712號函通知義務人、拍定人得於期限內檢附相關文件
依法申請不課徵土地增值稅，該函已於93年3月12日送達拍
定人及義務人，南投地院民事執行處亦於93年6月23日向被
告代繳土地增值稅410,018元。原告以104年1月19日（收文
日）申請書，以債權人身分依土地稅法第39條之2第4項及稅
捐稽徵法第28條第3項規定，向被告申請重新核算系爭土地
增值稅，並加計利息退還溢繳稅款；經被告104年2月25日投
稅竹字第1041101095號函（下稱前處分），以其已超過5年
請求權時效而否准所請，原告未提起訴願而確定在案。嗣原
告再以105年11月17日申請書（收文日），以債權人身分依
土地稅法第39條之2第4項及稅捐稽徵法第28條第3項規定，
向被告申請重新核算系爭土地增值稅，並加計利息退還溢繳
稅款。經被告105年12月1日投稅竹字第1051108249號函略
以：該案業經被告前以前處分否准在案。原告復由訴外人嘉
聯資產管理有限公司代理以106年1月11日函（收文日），依
土地稅法第39條之2第4項及稅捐稽徵法第28條第2項規定，
代位債務人向被告申請重新核算系爭土地增值稅，並將溢繳
稅款加計利息退還執行法院重新分配，經被告106年1月19日
投稅竹字第1061100135號函（下稱原處分）略以：「……說
明：……二、各稅捐稽徵機關之行政處分皆須依據稅捐相關
法令及主管機關財政部所頒佈之各項解釋函令內容為之，而
行政法院判決，依法律見解，應僅對個案具有拘束力。針對
貴公司申請之事項，本分局前已於104年2月25日以投稅竹字
第1041101095號函（即前處分）復貴公司否准在案。」原告
不服提起訴願，經決定不受理後，提起行政訴訟，經本院10
6年度訴字第322號判決（下稱原判決）駁回，原告不服，提
起上訴，經最高行政法院109年度判字第598號判決（下稱發
回判決）將本院原判決廢棄，發回本院更為審理；並經被告
於110年10月26日以投稅竹字第110153869號函（下稱原處

分）通知原告其請求重行核算土地增值稅並依稅捐稽徵法第28條第2項退還溢繳稅款，所請歉難照准之內容。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原判決已明確表示原告先後提出3次退稅，原告於104年與105年提出之申請事由係依稅捐稽徵法第28條第3項規定提出，106年則係依同法第28條第2項規定提出，因此原判決認定針對106年提出之申請退稅案件，已與前2次提出之適用法令不同，故被告所作106年1月19日函係屬行政處分，並非觀念通知。

2.被告指稱本件並無稅捐稽徵法第28條第2項之適用乙節，已違反發回判決理由五、(四)之意旨，本件所應探討者為發回判決所要求審查系爭土地於89年1月28日土地稅法修正生效時，是否作農業使用。又依據財政部89年11月8日台財稅第0890457297號函規定，有關土地稅法39條之2第4項規定之適用，納稅義務人僅須提供農業用地之證明文件，即可推定該農地係作農業使用；稽徵機關如欲主張該農地於89年1月28日未作農業使用，即應舉反證予以推翻，故有關農地是否作農業使用之舉證責任在於稽徵機關，倘該農地是否「未作農業使用」陷入真偽不明之狀態時，舉證責任之不利益即應歸屬於稽徵機關，並非納稅義務人。

3.本件係法拍案件，依照土地稅法施行細則第61條規定，法院通知稽徵機關7日內，稽徵機關要查定土地增值稅，所以法拍案件基本上不須由納稅義務人提出任何申請，應按土地稅法第39條之2第4項規定墊高原始成本，這部分不需提出申請，被告即應作出核定，系爭土地是否為農業用地，只要調取土地謄本即可得知。又原告係抵押權人，從未收到被告通知須提出證明文件，有關拍賣通知相關人租稅減免部分，被告皆未對原告提出；而被告所稱財政部99年6月28日台財稅字第09904052800號函不適用本件，因本件係93年法拍案

件，上開函釋並無溯及既往效力；至於被告提及抵押權人得代位請求退稅，原告於106年即提出代為請求申請退稅。

4.原告於更審前起訴時所提系爭土地之土地謄本，其使用分區及使用地類別已分別載明「一般農業區」及「農牧用地」，顯見系爭土地確為農業用地，則原告已盡相關協力義務，在被告提出反證推翻該農地於89年1月28日未作農業使用前，即應推定其係供農業使用。惟被告未予究明所謂「農業使用」，依據農業發展條例第3條第12款規定，所謂農業使用，除了一般耕作之外，尚包含養殖與畜牧在內，又依據89年7月26日發佈之「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」（下稱農用證明辦法）第7條規定係指「農業用地實際種植各類農作物、林木、飼養禽畜、水產養殖、種植牧草或植生等而實地未閒置不用」可知農業使用亦包含所謂種植牧草與植生；被告僅依空拍圖無法證明89年1月28日時點是否未作種植牧草與植生，即未作農業使用之狀況，被告所提之航照圖除無法排除系爭土地仍有種植牧草或植生之可能性外，該航照圖之日期分別為88年9月23日及89年6月26日拍攝，與89年1月28日分別相距4、5個月之久，自無從據以推斷該時點系爭土地是否未作農業使用。農業用地究有無作農業使用，係屬事實有無之認定，被告卻以不明確之航照圖臆測推論原告未作農業使用，顯非合宜。被告指稱「該公所函覆系爭土地於89年1月28日並無休耕轉作補助、獎勵農地造林及辦理農用證明紀錄」乙節，顯未究明休耕補助及獎勵造林係屬補助性質，並無申請之強制性，且系爭土地於89年1月28日並無89年7月26日發佈農用證明辦法第3條規定之特殊需求，自無提出申請之紀錄。

5.依高雄高等行政法院106年訴字第268號判決理由可知，倘非都市土地之農牧用地於89年1月28日係依據法令容許使用之項目進行使用，且其上不存在變更地形地貌之建築物，自屬合法使用之農業用地性質，應可適用土地稅法第39條之2第4項之規定。系爭土地依據被告所提88年9月23日航照圖顯示

其上有綠色植披覆蓋，且並無任何建築物坐落其上，而觀諸該植披之色澤陰影，顯與850地號之鄰地所種植之作物相同，從其高度矮於周邊大樹而略高於地面可推斷應屬牧草性質；再觀諸89年6月26日航照圖顯示該綠色植披雖大部分已被灰色沙地所取代，惟應係該牧草已被收割所致，此由850地號之鄰地亦同時呈現灰色沙地可明，故在種植牧草為88年6月29日所修正「非都市土地使用管制規則」（下稱管制規則）第6條第2項附表1所明定農牧用地容許供農作使用範圍之情況下，系爭農地實已合法供農業使用，本應准予適用土地稅法第39條之2第4項規定計算土地增值稅，被告倘欲認定系爭土地未供農業使用，自應另負舉證責任，方屬適法。

㈡聲明：1.訴願決定及原處分（包括被告106年1月19日投稅竹字第1061100135號函，及110年10月26日以投稅竹字第1101538 69號函）均撤銷，2.被告應作成退還土地增值稅410,018元，並按自南投地院代為繳納稅款之日起至填發收入退還國庫支票之日止，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，退還南投地院民事執行處重新分配之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.原告已於104年1月19日（收文日）以債權人身分向被告申請系爭土地依土地稅法第39條之2第4項規定，重新核算土地增值稅，並加計利息退還溢繳稅款，業經被告以前處分否准所請，該函文亦教示訴願救濟期間，行政處分因救濟期間屆滿未提起訴願而確定。原告就同一事件重新申請，觀諸被告106年1月19日函復內容，係重申已於104年2月25日以前處分否准原告申請退稅之意旨，被告並未重新為實體審查後再為裁決，依其性質應屬重複處分，係事實敘述及理由說明之觀念通知，並非對原告所為之行政處分，原告對之提起行政爭訟，自非法之所許。

2.依司法院釋字第537號解釋理由書意旨，稅捐稽徵機關職權調查原則與納稅義務人協力義務兩者同係貫徹公平、合法課稅所必要之措施，並無矛盾、衝突之處；換言之，稅捐稽徵機關就課稅要件事實，負有職權調查義務，並非表示納稅義務人即得豁免申報協力義務。農業用地於89年1月28日土地稅法修正公布生效時整筆土地是否確有「作農業使用」，非如農地登記可得輕易查知，而須仰賴空照圖或現場勘查始可得知，稅捐機關難以掌握轄內所有土地使用情形，財政部89年11月8日台財稅第0890457297號函及99年6月28日台財稅字第09904052800號函即闡明一般申報移轉或經法院拍賣之土地，不論權利人、義務人或債權人申請依土地稅法第39條之2第4項規定認定原地價時，皆應盡納稅義務人申報協力義務，主動檢附農業用地之相關證明文件供稽徵機關憑核是否作農業使用。

3.本件原告以系爭拍賣土地之抵押權人身分，向被告申請按土地稅法第39條之2第4項規定，重新核算土地增值稅，並加計利息退還溢繳稅款，惟依據財政部99年6月28日台財稅字第09904052800號函之意旨，經法院拍賣之土地，依土地稅法第39條之2第4項規定認定原地價時，應由權利人、義務人或債權人「主動檢附」農業用地相關證明文件供核提出申請，非稽徵機關主動辦理。因土地增值稅案件之申報係原所有權人與新所有權人合併申報，若要適用土地稅法第39條之2第4項規定申請墊高時，要在土地增值稅之申報書上載明，若原所有權人未主動申請，抵押權人得代位行使，然債權人如原告非納稅義務人，故被告無須通知。

4.因稅捐稽徵機關並非農業所屬權責機關，89年1月28日土地稅法修正公布生效時，農業用地是否作農業使用仍須仰賴農業單位所提供相關文件作為參考，經行政院農業委員會所屬林務局農林航空測量所提供系爭土地最接近89年1月28日之航照圖，即88年9月23日及89年6月26日拍攝之航照圖所示，系爭土地有不明植物生長，據其光影色澤判斷，其植株高矮

不一，雜亂交錯，顯與經墾殖之鄰地呈現色澤均勻、光影整齊一致之影像有所不同，其中89年6月26日航照圖更有大片沙土覆蓋。另本件經被告竹山分局106年4月27日投稅竹字第1061151337號函詢南投縣○○鎮公所，該公所函覆系爭土地於89年1月28日（88、89年期）並無申請休耕轉作補助、獎勵農地造林及辦理農用證明紀錄。本件無論係航照圖或農業主管機關函覆說明，皆難以證明系爭土地於89年1月28日整筆土地作農業使用，原告若主張89年1月28日系爭土地確實作農業使用，亦應負協力義務，提出農業使用相關證明文件，作為調整原地價之依據。

5.財政部89年9月6日台財稅第0890056498號函釋，已為財政部公告廢止，此有財政部99年6月28日台財稅字第09904052800號函可資參照，而其理由，財政部107年2月5日台財稅字第10600150620號函已指明：「又該函『稽徵機關應本於職權』等文字，恐使納稅義務人誤解免經由申請或檢附相關資料，稽徵機關即可認定原地價，爰廢止該函，並不涉及法令見解之變更。」等語，證明財政部89年9月6日台財稅第0890056498號函釋並無豁免納稅義務人申報之協力義務之意。故原告執上開函釋，主張被告有職權調查義務，被告未依職權以89年1月6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，係可歸責於被告之溢繳云云，難以採取。

6.依司法院釋字第537號解釋及臺灣彰化地方法院106年簡字第27號判決意旨，納稅義務人負有申報之協力義務，按稅捐稽徵法第28條第2項規定請求退稅前提，係稅捐稽徵機關有可歸責之錯誤情事。系爭土地於93年2月16日經南投地院民事執行處92年度執字第4010號執行拍賣，並於93年4月12日完成執行金額計算書分配表，亦發函通知原告等債權人及義務人，原告即得自分配表所列知悉被告核算之土地增值稅，得以檢據相關證明申請依土地稅法第39條之2第4項規定認定原地價重行核課土地增值稅、或對分配表提出異議、或於分配後5年內檢據相關之證明文件申請重行核課土地增值稅，原

告有多重救濟管道；然本件原土地所有權人或債權人如原告等人，未盡其申請暨申報協力義務，檢具證明文件向被告申請依土地稅法第39條之2第4項規定認定原地價，則被告按一般用地計算漲價總數額核課土地增值稅，即非屬核課適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，與稅捐稽徵法第28條第2項所規定要件不符，尚無該項「退還之稅款不以5年內溢繳者為限」規定適用，原告主張依稅捐稽徵法第28條第2項規定退稅一節，顯不足採。

7.關於田賦改課部分，農業審認從89年管制農民身分至管制農地身分，89年管制農地變為管制農地之實際使用，同年土地稅法39條之2第4項修正規定適用需檢附農地農用證明，89年財政部提出倘未在89年當時申請，之後申請即由被告審認，但被告並非農業專責單位，關於田賦改課係被告審查標準之一，需全部符合包括田賦未被改課，農地作農業使用之所有項目均符合始得認定。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：㈠原處分是否適法有據？㈡原告請求本院判決命被告應作成退還土地增值稅410,018元，並按自南投地院代為繳納稅款之日起至填發收入退還國庫支票之日止，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，退還南投地院民事執行處重新分配之行政處分，是否有據？

五、本院的判斷：

㈠前揭爭訟概要之事實，有如附表所示甲證1之資料可稽；另本件判決相關證據之編號詳附表。

㈡應適用的法令(詳附錄)：

1.土地稅法第5條第1項第1款、第2項、第28條前段、第31條第1項第1款、第39條之2第1項、第4項。

2.稅捐稽徵法第28條第2項。

㈢本件被告106年1月19日投稅竹字第1061100135號函說明「針對貴公司（即原告）申請之事項，本分局前已於104年2月25日以投稅竹字第1041101095號函（即前處分）復貴公司否准

在案。」併被告在本院審理期間即於110年10月26日以投稅竹字第110153869號函通知原告其請求重行核算土地增值稅並依稅捐稽徵法第28條第2項退還溢繳稅款，所請歉難照准之內容之情（本院卷第233-236頁），核已合法追補原處分之理由在案。而按「第二次裁決」是指原行政處分發生形式上之存續力後，行政機關依職權或經當事人異議，就原行政處分於未變更原有行政處分之事實及法律狀態，重新為實體上審查，另為裁決而言。縱第二次裁決未變更原行政處分之裁決結果，然若於裁決理由有變更或添加內容，實質上為另一行政處分，要非不得為行政訴訟之標的（最高行政法院108年度判字第301號判決意旨可參）；本件審之上開被告第1061100135號函及第110153869號函追補原處分之理由，與前處分之內容說明（原處分卷第21頁）已有變更，蓋前處分係以原告之請求已超過5年消滅時效期間為由否准，而本件被告以上開第110153869號函函文內容，補充第1061100135號函之內容，說明係以系爭土地未有證據證明於89年1月28日有作農業使用之事實為由，依前開說明意旨，應認上開被告第1061100135號函及第110153869號函，實質上併為另一行政處分，原告自得對之提起本件行政訴訟，先行說明。

㈣原告為系爭土地之抵押權人，係利害關係人，可代位債務人為本件稅捐稽徵法第28條第2項退還溢繳稅款之請求，且未逾消滅時效期間：

1.次按對違法課徵土地增值稅處分有法律上利害關係之抵押權人，其權利將因債務人是否行使退稅請求而直接受影響，自應許其於債務人怠於行使退稅請求時，得代位債務人請求稽徵機關退還溢繳之稅款予執行法院，進而於遭否准後，得循序提起行政訴訟法第5條規定之課予義務訴訟。本件原告當時為系爭土地之抵押權人，其因債務人張娟娟怠於行使退稅請求，依上開說明，自可援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，行使代位債務人請求稽徵機關退還溢繳稅款之權利，至其該項主張在實體上有無理由，則詳下㈣所述之內容。

2.依最高行政法院109年大字第4號裁定「納稅義務人受不利影響時（即現行行政程序法第131條第1項規定修正生效日102年5月24日）起算時效，以期平允，俾符法治國之法安定性原則及信賴保護原則。納稅義務人就稅捐稽徵法第28條第2項98年1月23日修正生效前之溢繳稅款，於102年5月24日以後依該規定行使退稅請求權，適用102年5月24日修正生效之行政程序法第131條第1項關於10年時效期間之規定時，其時效期間，應自102年5月24日起算」是本件原告主張行使退稅請求權，其時效期間應自102年5月24日起算10年，而原告係於106年1月11日代位債務人向被告申請退還所繳稅款，依前揭說明意旨，自未罹於時效而消滅。

㈤系爭土地迄至89年1月28日土地稅法修正生效時，並未符合土地稅法第39條之2第4項規定「作農業使用之農業用地」之情形：

1.依土地稅法第28條、第31條第1項第1款、第39條之2第1項及第4項等規定，及89年1月26日修正公布之農業發展條例第3條第1項第12款規定：「本條例用辭定義如下：……農業使用：指農業用地符合區域計畫法或都市計畫法土地使用分區管制之相關法令規定，並實際供農作、森林、養殖、畜牧及設置相關之農業設施或農舍使用而未閒置不用者。……」其立法理由載明：「為有效落實農地農用政策目標及配合農業用地移轉不課徵土地增值稅之執行，並參酌現行農地使用管制相關法令規定，將農業使用作概括性之規範……。」基此，土地稅法第39條之2第4項所謂「作農業使用之農業用地」，必須同時符合「農業用地」及「依法作農業使用」的要件，始得享有其所規定的租稅優惠；又關於是否符合「作農業使用」適用要件之判斷，自應以土地稅法第39條之2第4項規定修正施行日即89年1月28日為基準時點，而與土地於嗣後移轉時之情形無涉。

2.按「稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實認定

錯誤，法令適用自必錯誤。因此，稅捐稽徵法第28條第2項所稱之『適用法令錯誤』，含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。故稅捐稽徵機關之課稅處分認定事實錯誤時，納稅義務人得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款（本院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議參照）。是以，稽徵機關就移轉之土地是否『作農業使用』之事實有所誤認，應適用而未適用土地稅法第39條之2第4項規定計算漲價總數額，致課徵超過正確法定稅額之土地增值稅，即符合上開所指『適用法令錯誤』之情形……再者，稅務訴訟之要件事實陷於真偽不明情形時，依行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定之客觀舉證責任分配，其不利益應歸屬於由該事實導出有利法律效果的當事人負擔。換言之，主張權利或權限之人，原則上應就權利發生事實負舉證責任；而否認權利或權限之人，則應就權利之阻礙或消滅、抑制之抗辯事實，負舉證責任。由此可知，關於農業用地「作農業使用」之事實，係構成土地稅法第39條之2第4項退稅請求權發生之要件事實，應由對其有利之納稅義務人負擔舉證責任。至於「未作農業使用」之事實則係阻礙退稅請求權之抗辯事實，應由對其有利之稽徵機關負擔舉證責任。」（最高行政法院109年度判字第635號判決意旨參照）。另依財政部89年11月8日台財稅第0890457297號函釋：「經查證認定移轉土地確屬農業用地，且無下列事證，證明其於89年1月28日『未作農業使用者』，應准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：1.依相關主管機關通報（如建築執照等）或稽徵機關稅籍資料（如田賦改課地價稅等），查得該土地於89年1月28日已未作農業使用者。2.其他具體事證足以證明移轉土地，於89年1月28日『未作農業使用者』」亦採相同之見解。

3.經查，系爭土地原為訴外人張娟娟所有，係一般農業區之農牧用地、地目為旱，屬農業用地，原告為系爭土地之抵押權

人，而系爭土地經南投地院民事執行處於93年2月16日拍賣後，由訴外人張月娥拍定取得，經被告依一般用地稅率核課土地增值稅410,018元，並由南投地院民事執行處代為扣繳，南投地院於93年6月23日將稅額分配款發給被告，有繳款書查詢清單、南投地院民事執行處強制執行金額計算書分配表、土地登記謄本、土地異動索引查詢資料等附卷可稽（原審卷第101頁、訴願卷2第21-22、41-42頁），並為兩造所不爭執，自堪信為真實。而原告主張系爭農地於89年1月6日土地稅法修正生效時，係作農業使用之農業用地，且於93年度及89年度之公告現值皆相同，並以系爭土地謄本及歷年來公告現值查詢資料為證(原審卷第23、59、61-63頁)。惟被告提出系爭土地未作農業使用、係阻礙原告退稅請求權成立之抗辯事實，即被告106年4月27日投稅竹字第1061151337號函詢南投縣○○鎮公所，查得系爭土地於89年1月28日（88、89年期）並無申請休耕轉作補助、獎勵農地造林及辦理農用證明紀錄(原處分卷第2-3頁)；及被告於106年5月18日與88、89年間系爭土地鄰地（同段822地號）之所有權人訪談，其稱系爭土地原所有權人購買系爭土地後並未耕作，雖曾挖掘水池，但不清楚是否有養殖魚類，系爭土地93年拍賣前大多荒廢著，拍賣後新所有權人僱工整地後才有持續耕作之內容，有該談話紀錄可稽(原處分卷第1頁)；並被告查調行政院農業委員會林務局農林航空測量所（下稱農林航測所）88年9月23日及89年6月26日拍攝之航照圖，審認88年9月23日系爭土地雖有綠色植被，惟與鄰地行列整齊的種植樣貌不同，其中88年9月23日航照圖顯示，系爭土地有2處灰色凹陷，貌似水池，89年6月26日航照圖顯示，已無灰色凹陷痕跡，惟有大片沙土覆蓋等情(原處分卷第1、7-9頁)，以證明系爭土地於89年1月28日之時確實「未作農業使用」之事。

4.再依農林航測所依上述航照圖就相關影像特徵進行判讀，判讀方式「有墾殖之行為：指土地有規律行列，或田埂整齊

，作物生長狀態均勻一致。無墾殖之行為：指土地沒有規律行列，或植生無明顯規則排列，或大小、形狀及紋理等不相近」；其110年10月27日函復就88年9月23日航空照片判讀說明「1.A-1（部分係鄰地850地號土地）及A-2影像上呈現規律行列紋路，以及大 小形狀相近之植物，推斷有墾殖之行為。2.B(即系爭土地）以草生地主，無法推斷是否有墾殖之行為。」及就89年6月26日航空照片判讀說明「1.A-1（部分係鄰地850地號土地）及A-2影像上呈現規律行列紋路，以及大小形狀相近 之植物，推斷有墾殖之行為。……3.C :影像上呈現無植生覆蓋之裸露地與無規則排列之草生地，無法推斷是否有墾殖之行為。」等語；且佐以88年9月23日及89年6月26日航空照片中與系爭土地影像相仿之土地（即農林航測所於110年10月12日關於編號C）之判讀說明「4.C :影像上呈現無植生覆蓋之裸露地與無規則排列之草生地，無法推斷是否有墾殖之行為。」亦認屬草生地之內容，有各該函文在卷可查（本院卷第237-244、209-215頁）。是據上可知無法認定系爭土地迄至89年1月28日土地稅法修正生效時，有符合土地稅法第39條之2第4項規定「作農業使用之農業用地」之情事；故依前開2.之說明，此項構成土地稅法第39條之2第4項退稅請求權發生要件即「系爭土地作農業使用」事實真偽不明之不利益，應由對其有利之納稅義務人即原告負擔。另原告雖主張當時系爭土地不排係種植牧草，惟並未舉證以實其說，且未見系爭土地指土地有規律行列，或田埂整齊或植生明顯規則排列，或大小、形狀及紋理等足認有墾殖行為之影像，自難作何有利原告之認定。

㈥本件並未合致稅捐稽徵法第28條第2項規範之退稅請求權要件，被告否准原告退稅及利息之請求，係適法有據：

1.承上㈣所述，系爭土地迄至89年1月28日土地稅法修正生效時，並無符合土地稅法第39條之2第4項規定「作農業使用」之事實，自無從得以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額以課徵土地增值稅；被告就系爭土地

經拍賣移轉所為土地增值稅之核定，並無原告所主張之適用法令錯誤情形。是被告依合法之課稅處分，就系爭土地徵收土地增值稅410,018元，係基於法律上原因而受有利益，原告並未受有溢繳稅款之損害，核與稅捐稽徵法第28條規定以「發生溢繳稅款結果而有退稅必要」之要件未合。從而，原告就系爭土地，主張該土地於土地稅法89年1月28日修正時，有供作農業使用之事實，請求應獲減輕繳納土地增值稅，並以稅捐稽徵機關有適用法令錯誤或計算錯誤致溢繳稅款事由，請求退稅，自非有據；是被告以系爭土地前次移轉現值核定土地增值稅410,018元，並否准其退稅之請求，核無不合，於法無違。

2.另原告於110年3月9日準備程序中主張，依前審判決理由五(四)所載(第19頁到數第8行)，有提及本件被告適用法令核定系爭土地之土增稅時，係基於對系爭土地是否屬作農業用地使用之農業用地事實認定錯誤所致，其法令適用自有違誤。惟該頁第3行即明白表示本件兩造對於系爭土地於89年1月28日土地稅法修正公布生效時，是否為「作農業使用之農業用地」，生有爭執，惟縱認系爭土地當時屬於「作農業使用之農業用地」，依其土地增值稅之稅基量化，如應適用土地稅法第39條之2第4項之規定……可知，前審仍係以是否為「作農業使用之農業用地」為本件之爭點，僅假設本件若屬作農業使用之農業用地，則被告即有事實認定錯誤而致其法令適用自有違誤之情，並非肯認原告不需主動提出農用證明，即可請求退還溢繳稅款，原告所言顯係對前審判決內容之誤解。

3.綜據上述，被告以原處分（包括被告106年1月19日投稅竹字第1061100135號函，及110年10月26日投稅竹字第110153869號函）否准原告之請求，於法並無違誤；訴願決定為不受理決定，其理由雖有不同，仍應予維持。故原告請求撤銷訴願決定及原處分，及被告應作成退還土地增值稅410,018元，並按自南投地院代為繳納稅款之日起至填發收入退還國庫支

票之日止，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，退還南投地院民事執行處重新分配之行政處分，均為無理由，應予駁回。另本件事證已臻明確，兩造之其餘攻擊防禦及陳述，對本件判決之結果不生影響，爰不逐一論述，附此說明。

六、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　1　　月　　5　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　陳　文　燦

法　官　張　鶴　齡

法　官　楊　嵎　琇

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備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。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政	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。

法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 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。 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。
是否符合㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　1　　月　　5　　日

書記官　詹靜宜

附錄參考法條：

1.土地稅法

第5條第1項第1款

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、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。

第28條前段

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

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。

第39條之2

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4項

作農業使用之農業用地，於本法89年1月6日修正施行後第1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。

2.稅捐稽徵法第28條第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2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	訴願決定	本院前審卷	31-35
甲證2	系爭土地之土地登記第二類謄本	本院前審卷	59
甲證3	系爭土地歷來公告現值	本院前審卷	61
甲證4	竹山鎮414-江西林段江西林小段136-1地號公告現值	本院前審卷	63
甲證5	財政部89年11月8日台財稅第0890457297號函	本院卷	115
甲證6	89年7月26日發佈之農業用	本院卷	117-125

	地作農業使用認定及核發證明辦法		
乙證1	財政部91年1月28日台財稅字第0900458056號函	本院前審卷	129
乙證2	財政部89年9月6日台財稅第0890056498號函	本院前審卷	130