最　高　行　政　法　院　判　決

112年度上字第704號

上　訴　人　呂明麗

訴訟代理人　吳欣陽　律師

　　吳英志　律師

被 上訴 人　桃園市政府地方稅務局

代　表　人　姚世昌

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國112年8月31日臺北高等行政法院111年度訴字第1589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、訴外人趙承祿（下稱趙父）即上訴人配偶趙克推之父，分別於民國93年4月6日及93年7月1日將其所有，重測前為改制前○○縣○○鎮埔頂段45、46地號土地權利範圍各2,000分之959及同段31-2地號土地權利範圍2分之1、同段34地號土地權利範圍2,000分之959（下稱埔頂段4筆土地）贈與其子趙克推，並依土地稅法第39條之2第1項規定申請不課徵土地增值稅獲准（下稱農地不課徵處分）；趙克推於102年9月11日將其所有埔頂段4筆土地權利範圍2分之1贈與上訴人，依土地稅法第28條之2第1項規定，申經核准不課徵土地增值稅。埔頂段4筆土地於102年10月間經重測後地號分別為○○市○○區松樹段54、53、56及65地號土地（下稱松樹段4筆土地），趙克推向臺灣桃園地方法院訴請合併分割松樹段4筆土地，於104年8月28日經該院調解成立（案號：103年度重訴字第255號），將松樹段53、54地號土地合併為同段53地號土地，再分割為同段53、53-1及53-2地號土地，同段56、65地號土地則合併為同段56地號土地，再分割為同段56、56-1、56-2及56-3地號土地，並由上訴人與趙克推共有同段53

及56地號土地（下合稱系爭土地）。嗣後趙克推於105年8月2日將其所有系爭土地權利範圍各2分之1贈與上訴人，再依土地稅法第28條之2第1項規定，申請不課徵土地增值稅獲准（與102年9月11日贈與移轉而申經核准不課徵土地增值稅者，下合稱配偶間贈與不課徵處分）。其後，上訴人於106年8月22日向被上訴人申報其與訴外人巨青電子有限公司（下稱巨青公司）買賣移轉系爭土地，經被上訴人核定按一般用地稅率課徵土地增值稅，分別為新臺幣（下同）1,489萬8,526元及2,354萬8,894元，共計3,844萬7,420元（下稱系爭稅款），經上訴人於106年9月14日如數完納後；上訴人復依稅捐稽徵法第28條第1項至第3項、土地稅法第39條之2第4項規定，提出111年1月26日溢繳稅款退還申請，主張系爭稅款應適用土地稅法第39條之2第4項規定，以89年1月28日當期公告土地現值計算，而非以58年12月當期公告土地現值為系爭土地原地價，核算系爭稅款，為此申請退還前溢繳的土地增值稅及其法定利息。被上訴人審認後以系爭土地於89年1月時，其土地使用分區係工業區，非屬土地稅法第39條之2第4項規定之農業用地，爰以111年7月7日桃稅溪字第1118001213號函否准所請（下稱原處分）。上訴人不服，循序提起本件行政訴訟，並聲明：1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被上訴人就上訴人111年1月26日之申請，應作成准予退還土地增值稅2,138萬2,806元及自106年9月16日起至填發國庫支票之日止，依繳納日郵政儲金1年期定期儲金固定利率1.04％按日計算之利息之行政處分。經原審以111年度訴字第1589號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審答辯暨原判決理由，均引用原判決之記載。

三、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上訴意旨補充論斷如下：

㈠土地稅法第5條規定：「（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。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。……。(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31條第1項規定：「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。二、土地所有權人為改良土地已支付之全部費用，包括已繳納之工程受益費、土地重劃費用及因土地使用變更而無償捐贈一定比率土地作為公共設施用地者，其捐贈時捐贈土地之公告現值總額。」第39條之2第1項、第4項規定：「（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。」第39條之3第1項前段規定：「依前條第1項規定申請不課徵土地增值稅者，應由權利人及義務人於申報土地移轉現值時，於土地現值申報書註明農業用地字樣提出申請；……。」土地稅法施行細則第57條規定：「本法第39條之2第1項所定農業用地，其法律依據及範圍如下：一、農業發展條例第3條第11款所稱之耕地。二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內所編定之林業用地、養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。三、依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區、森林區以外之分區內所編定之農牧用地。四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。五、依國家公園法劃定為國家公園區內按各分區別及使

用性質，經國家公園管理機關會同有關機關認定合於前3款規定之土地。」農業發展條例第3條第11款則規定：「本條例用辭定義如下：……十一、耕地：指依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區及森林區之農牧用地。」針對農業用地之移轉，土地稅法第39條之2規定於89年1月26日由原本「免徵土地增值稅」之規範，修正為「得申請不課徵土地增值稅」，修正理由係因農地已開放自由買賣，農地流通性已與一般土地無差異，故認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。又前開土地稅法所稱「不課徵土地增值稅」，有別於發生免稅效果之「免徵」土地增值稅，「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，鑑於農業用地移轉，是否課徵土地增值稅，於買賣之有償移轉，課徵土地增值稅將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，雙方權益係互相衝突；於贈與之無償移轉，此時選擇課徵土地增值稅，係由承受人負擔，不課徵土地增值稅，承受人再移轉時的土地增值稅負擔，則視再移轉為有償、無償而影響後續納稅義務人的增加負擔範圍。是否選擇申請不課徵，攸關遞延結果對後續權益的影響，故於第39條之3明定申請不課徵土地增值稅之程序，由該次移轉之權利人或義務人就彼此間相關利益衝突，自行評估決定是否「不課徵」，以杜紛爭，且須依規定由其等向主管稽徵機關提出申請的方式為之。

㈡針對配偶互相贈與土地之無償移轉情形，土地稅法第28條之2第1項規定：「配偶相互贈與之土地，得申請不課徵土地增值稅。但於再移轉依法應課徵土地增值稅時，以該土地第1次不課徵土地增值稅前之原規定地價或最近1次課徵土地增值稅時核定之申報移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」前開得申請不課徵之規定，前於86年5月21日新增此規定時，原本規定為不課徵土地增值稅，立法理由則指明係基於夫妻為生活之共同體，且為一般生活事務之

相互代理人，修法免除應納之土地增值稅，但為避免取巧規避稅負，亦明定該土地贈與後再移轉他人時，以第1次贈與前該土地之原規定地價或前次移轉現值，作為原地價計課土地增值稅；上開稅基計算之標準，就贈與期間所生土地自然漲價數額，於再移轉第三人時仍經計入應納之土地增值稅稅基中核課。嗣於93年1月14日始經修正為「得申請不課徵土地增值稅」（條次移列為該條第1項）；於110年6月23日再就該條第1項但書修正為前揭規定，除將再移轉原因為配偶再相互贈與，但選擇課徵土地增值稅情形，列入但書規定適用範圍外，並參考第39條之2第5項規定同為得申請不課徵土地增值稅之類型，將計算稅基時所指原地價，明確修正以該土地第1次不課徵土地增值稅前之原規定地價或最近1次「課徵土地增值稅時核定之申報移轉現值」為準。由上開規定修正過程可知，配偶互相贈與且選擇不課徵土地增值稅後，於再移轉而應課徵土地增值稅時，計算土地漲價總數額而得自核定的申報移轉現值中減除的原地價，係指最近1次且經核課土地增值稅的前次申報移轉現值，明確排除前曾移轉卻不課徵土地增值稅的情形。故配偶間因贈與而選擇是否依土地稅法第28條之2規定申請不課徵土地增值稅時，當得據以評估前開稅基計算內容及對後續應納稅捐範圍等影響後，按其決定負責。

㈢又稅捐稽徵法第28條第1項固然規定：「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。」惟如上所述，土地稅法第39條之2第1項、第28條之2所稱「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」，於土地移轉經依法申請由主管稽徵機關准為「不課徵土地增值稅」之處分後，復經再移轉而須繳納土地增值稅時，稽徵機關本於前開土地移轉有經申請核准不課徵土地增值稅的事實，於計算稅基時以更早之前的原規定地價或申報移轉現值為原地價而減除，因此所生前開不課徵的土

地自然漲價數額向後遞延課徵，及由再移轉且須課徵土地增值稅的納稅義務人負繳納義務，對照前開規定意旨及說明，乃依法適用各該規定之結果，難謂有適用法令錯誤之情事。

㈣系爭土地合併分割自松樹段4筆土地，松樹段4筆土地重測前為埔頂段4筆土地，對照各該地號沿革情形，系爭土地於75年5月28日公告實施「擬定大溪（埔頂地區）主要計畫案」中，業經劃設為工業區，105年8月17日公告實施「變更大溪鎮（埔頂地區）細部計畫（第一次通盤檢討）案」變更為第一種工業區，迄今無變更；而松樹段4筆土地於102年10月重測前之93年4月6日及93年7月1日，由趙父贈與上訴人配偶時，經雙方共同依土地稅法第39條之2第1項規定，檢附改制前○○縣○○鎮公所核發贈與土地（含系爭土地）為作農業使用的農業用地證明書等資料，申請不課徵土地增值稅，經以農地不課徵處分獲准；上訴人配偶再於前開土地重測前之102年9月11日，將所有前開土地權利範圍的2分之1贈與上訴人，復於重測後之105年8月2日，將系爭土地權利範圍各2分之1贈與上訴人，上訴人與配偶間就前開土地贈與，且均有依土地稅法第28條之2第1項規定，先後申請不課徵土地增值稅，經以配偶間贈與不課徵處分獲准；前開農地不課徵處分、配偶間贈與不課徵處分，迄今並未經撤銷、廢止，亦無因其他事由失效情形；嗣後上訴人於106年8月22日將系爭土地買賣移轉與巨青公司而提出申報，經被上訴人就所申報移轉現值，以58年12月之當期土地公告現值為原地價予以減除，經依法計算並按一般用地稅率課徵土地增值稅共計3,844萬7,420元，上訴人業於106年9月14日如數繳納稅款完畢等情，為原審依調查證據之辯論結果，所依法確定的事實，且與卷內證據相符。上訴人依稅捐稽徵法第28條規定申請退還溢繳的系爭稅款，既係因系爭土地於106年8月22日經上訴人出賣移轉與巨青公司而發生；又因趙父前以農業用地贈與上訴人配偶為由的該次土地移轉，及上訴人配偶將系爭土地先後贈與上訴人的土地移轉，分別經系爭土地移轉的雙方共同

申請農地不課徵處分、配偶間贈與不課徵處分，各該不課徵處分迄今並無經撤銷、廢止或有無效、失效，則各該土地之移轉，前均未經課徵土地增值稅，乃既存的事實且未有變更，被上訴人計算系爭稅款稅基時，就應減除的原地價，採取更早的系爭土地58年12月當期公告土地現值為準，符合土地稅法第28條之2第1項但書所定計算基準，並無適用法令錯誤的情形。而前開依法定基準採計原地價後計得之土地自然漲價總額，固然包含系爭土地前由趙父贈與上訴人配偶時不課徵的土地自然漲價數額，及102年、105年間上訴人受贈自其配偶時所共同申請不課徵的土地自然漲價數額，惟如此遞加結果，使上訴人再移轉第三人時，尚須承擔原本應由其配偶負土地增值稅繳納義務，即趙父贈與上訴人配偶系爭土地（作農業使用之農業用地）而移轉時所生土地自然漲價數額亦列入稅基計算，為其前選擇依土地稅法第28條之2規定申請不課徵土地增值稅時，已得知悉、評估者，依前述規定意旨及說明，上訴人既仍同意申請不課徵，嗣後再移轉時，對此部分土地自然漲價數額即負有法定納稅義務，且有土地稅法第28條之2第1項但書規定為據。此與司法院釋字第685號解釋意旨敘及：非法定納稅義務人，卻代為履行納稅義務，得否退還稅款與非法定納稅義務人之情形，涉及租稅法律主義如何適用之爭議，並不相同。原判決因而論明：上訴人前依土地稅法第28條之2規定，與其配偶共同申請不課徵土地增值稅，即應承擔之前遞次累進未課徵的土地增值稅額，原處分就此並無違誤等語，於法自無不合。上訴意旨指摘原判決未釐清應由其前手負擔的納稅義務，卻將之轉嫁由上訴人負擔，有不當適用土地稅法第5條、第28條之2規定，且有悖司法院釋字第685號解釋意旨云云，容屬其一己之主觀見解，並不足採。

㈤再前開土地稅法第39條之2就農用農地移轉時如何課徵土地增值稅之規定，於89年1月26日修正為「得申請不課徵」規定時，第4項亦修正規定計算漲價總數額之原地價，一律以

該次修正施行日當期之公告土地現值為準，修正理由則指明：因農業用地由免徵土地增值稅修正為不課徵，為免取巧者於本法修正施行前申報移轉，規避修法後移轉時應納之土地增值稅，才一律規定原地價之標準。足見前開第4項規定之適用，應以該項規定於89年1月28日修正施行日是否符合所指作農業使用之農業用地，作為判斷的基準時點；若斯時尚非農業用地，本無從因前開規範修正而受影響，自亦不在立法目的所指有必要一律適用的範圍。而依前開原審確定之事實，系爭土地早於75年5月28日公告實施之「擬定大溪（埔頂地區）主要計畫案」中經劃設為工業區，105年8月17日公告實施「變更大溪鎮（埔頂地區）細部計畫（第一次通盤檢討）案」變更為第一種工業區，原判決因而認定：系爭土地於89年1月28日土地稅法第39條之2修正施行時的土地使用分區，既為工業區，核非土地稅法施行細則第57條各款所定農業用地，計算系爭稅款時，不屬得適用同法第39條之2第4項規定所指以89年1月28日當期之公告土地現值為原地價之情形，被上訴人核課系爭稅款時應不適用該規定等語，即無不合。

㈥又針對上訴人於原審尚持93年獲准的農地不課徵處分等資料，主張系爭土地於89年1月28日土地稅法第39條之2修正施行日，應以之為農地，其就此有信賴保護之適用等節，原判決並論明：農地不課徵處分，係針對趙父於93年間贈與移轉系爭土地與上訴人配偶的土地增值稅課徵與否，作成不課徵處分，斯時檢附的農地農用證明書附註及系爭土地使用分區證明書說明欄，亦均記載係為證明核發日後6個月或8個月內土地之事實狀態；各該內容與土地稅法第39條之2第4項構成要件事實之證明既無涉，非本件請求退稅的先決問題或前提要件，自不生構成要件效力暨信賴保護問題；及系爭稅款之核課處分，與農地不課徵處分的內容或效力，並未相牴觸，農地不課徵處分的效力繼續存在，不影響上訴人於106年經遞次累進而應一併課徵系爭稅款的適法性。系爭土地於89年

1月28日既非農業用地，核課系爭稅款，並無未適用土地稅法第39條之2第4項規定之錯誤，本件上訴人退稅之請求，與規定不符，被上訴人以原處分否准上訴人所請，並無違誤等語。前開對於農地不課徵處分及農地農用證明、系爭土地使用分區證明內容之論述，係基於各該資料內容無法證明系爭土地於89年1月28日為農業用地，因認無從適用土地稅法第39條之2第4項規定而言，二者時間既不同，所為採證及認定理由，難認有何矛盾。至於原判決尚論及系爭土地於75年5月28日經公告實施的主要計畫中，業經劃設為工業區部分，與農地不課徵處分等資料所示系爭土地屬農業用地之記載雖不同，因農地不課徵處分核非本件上訴人訴請救濟之標的，原判決對農地不課徵處分如何適用土地稅法第39條之2第1項的合法性，並無論斷之必要，而僅係就上訴人提出爭執的農地不課徵處分，敘明其仍有實質存續力後，並指明此情尚不影響系爭稅款之核課，且亦未牴觸原處分，難認原判決有何割裂適用土地稅法第39條之2第1項、第4項規定而構成理由矛盾。故原判決據以駁回上訴人如訴之聲明所示請求，業已詳細說明其判斷依據及得心證理由，並就上訴人於原審主張各節，何以不足採取，詳予論駁，於法均無不合。上訴意旨仍執陳詞，主張其前經獲准之農地不課徵處分與檢附之農地農用證明、系爭土地使用分區證明等資料，對其在本件之請求有構成要件效力、實質存續力，被上訴人應受拘束云云，指摘原判決有理由矛盾、理由不備、不適用法規或適用不當，及未依職權調查、未令兩造為適當完全辯論等違法，亦無可採。

㈦綜上，原判決駁回上訴人在原審之訴，經核並無違誤，上訴意旨仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

四、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　114　年　11　月　19　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　胡　方　新

法官　梁　哲　瑋

法官　張　國　勳

法官　林　欣　蓉

法官　林　麗　真

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　114　　年　　11　　月　　19　　日

書記官　邱　鈺　萍