最　高　行　政　法　院　判　決

113年度上字第620號

上　訴　人　詹裕仁

訴訟代理人　游明仁　律師

被 上訴 人　新北市政府稅捐稽徵處

代　表　人　連文娟

訴訟代理人　張珞

上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國113年8月15日臺北高等行政法院112年度訴字第1020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、被上訴人代表人由黃育民變更為連文娟，業據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、事實概要：

㈠訴外人詹明德（即上訴人之父）於民國77年、78年間買賣取得分割前○○市○○區○○○○○段○○○小段207-2、207-3、208、209、210及○○市○○區○○○○○段○○小段375、394、401、402、403、404、405地號等12筆土地（以下均以分割前之地號稱之，並合稱系爭分割前12筆土地），皆為非都市土地，原使用分區為「山坡地保育區」，暫未編定用地，原課徵田賦在案。又系爭分割前12筆土地其中11筆土地（除分割前405地號土地外，下稱系爭分割前11筆土地）屬經教育部78年7月3日台（78）體字第31909號函（下稱78年7月3日函）核准籌設之「翡翠高爾夫球場」（下稱系爭球場）範圍內用地；另分割前405地號土地則係供系爭球場使用，被上訴人依財政部68年6月25日台財稅第34217號函（下稱68年6月25日函）意旨，認已無土地稅法第22條第1項本文

課徵田賦之適用，遂自79年起改按一般用地稅率課徵地價稅。詹明德自取得系爭分割前12筆土地至110年間，陸續辦理土地分割登記，其中分割前405地號土地於98年7月15日分割增加○○市○○區○○○○○段○○小段405-1地號土地（台灣電力股份有限公司於98年徵收取得；下稱系爭405-1地號土地）；系爭分割前11筆土地及分割後405地號土地，復分割增加50筆地號土地，即○○市○○區○○○○○段○○○小段207-4、207-5、207-6、207-7、208-1、208-2、208-3、208-4、208-5、208-6、208-7、209-1、209-2、209-3、209-4、209-5、209-6、209-7、209-8、210-21、210-22、210-23及○○市○○區○○○○○段○○小段375-1、394-1、394-2、394-3、394-4、401-1、401-2、402-1、403-1、403-2、403-3、403-4、403-5、403-6、404-1、404-2、404-3、404-4、404-5、404-6、404-7、404-8、405-2、405-3、405-4、405-5、405-6、405-7地號土地，合計62筆土地（下合稱系爭62筆土地；以下凡敘及分割後個別地號土地均以系爭個別地號土地稱之）。

㈡詹明德於111年11月18日（機關收文日）出具行政申請退稅函，依稅捐稽徵法第28條第1項規定，向被上訴人請求退還系爭405-1地號土地及系爭62筆土地（下合稱系爭63筆土地；詳臺北高等行政法院〔下稱原審〕112年度訴字第1020號判決〔下稱原判決〕附表一，下稱附表一；原判決附表下稱附表）自85年起溢繳之地價稅及其滯納金暨其利息，及因上開土地地價總額列入累進計徵額，以致詹明德所有新北市其餘土地（即汐止區土地部分）之課徵稅率增加，故請求將因而溢繳之地價稅及滯納金並加計利息一併退還。案經審查，並經被上訴人以112年1月11日新北稅淡一字第1125380711號函（下稱原處分一）否准詹明德就系爭62筆土地請求退還地價稅及其滯納金暨其利息部分。詹明德不服，提起訴願，並請求被上訴人應將下列款項退還：⑴系爭62筆土地自79年起至110年止所溢繳之地價稅、滯納金及加計之利息；

⑵系爭405-2、405-4、405-3地號土地其中面積9,416.43平方公尺自79年至110年止所課徵之地價稅、滯納金及加計之利息；⑶系爭405-1地號土地（面積179平方公尺）自79年起至98年止所課徵之地價稅、滯納金及加計之利息；⑷汐止區土地自79年起至110年止所溢繳之地價稅、滯納金及加計之利息。其後，被上訴人以112年2月10日新北稅淡一字第1125383777號函更正原處分一誤植部分（即原處分一主旨及說明三所載之62筆土地更正為63筆土地，附表增加系爭405-1地號土地），並於同日以112年2月10日新北稅淡一字第1125384335號函（下稱原處分二）否准關於詹明德請求退還汐止區土地85年至110年溢繳之地價稅及其滯納金暨加計之利息部分（即原處分一漏未否准部分），詹明德遂於112年3月8日向新北市政府訴願審議委員會陳報就原處分二部分續行提起訴願。至於詹明德於112年1月30日以訴願書追加請求退還系爭63筆土地及汐止區土地79年至84年所課徵或溢繳之地價稅、滯納金暨加計利息部分，則經被上訴人以112年3月29日新北稅淡一字第1125390072號函（即原處分三，與原處分一、二合稱原處分）否准所請，詹明德續表不服，於112年4月14日提起訴願，並請求與前案合併審議。詹明德於訴願程序進行中之000年0月0日死亡，其繼承人即上訴人聲明承受訴願，新北市政府爰以上訴人為承受訴願人，就上開訴願案合併為訴願決定，並均予以駁回。上訴人猶表不服，提起行政訴訟，聲明：1.訴願決定、原處分關於否准上訴人如後開聲明第2項所示部分均撤銷。2.被上訴人應依詹明德111年11月18日及112年1月30日之申請，作成下列行政處分：⑴被上訴人就系爭分割前12筆土地，及分割自系爭分割前12筆土地除系爭405-2、405-4地號土地以外之48筆土地（合計60筆土地），應作成退還上訴人79年至110年溢繳之地價稅及滯納金，暨自繳款日起至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之地價稅及滯納金額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分，金額如附表

二所示。⑵被上訴人就系爭405-2、405-4地號等2筆土地，應作成退還上訴人104年至110年溢繳之地價稅及滯納金，及自繳款日起至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之地價稅及滯納金額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分，金額如附表三所示。⑶被上訴人就詹明德所有坐落汐止區土地部分，應作成退還上訴人85年至110年溢繳之地價稅及滯納金，及自繳款日起至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之地價稅及滯納金額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分，金額如附表四所示。案經原判決駁回後，上訴人遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

系爭分割前12筆土地其中11筆土地（即分割前405地號土地除外）於78年屬經教育部78年7月3日函核准籌設之系爭球場範圍內用地，而分割前405地號土地則為系爭球場土地所須之棄土區用地，且系爭分割前12筆土地於78年在土地卡上已特別註明屬系爭球場使用範圍，即非農業用地。被上訴人自79年起改按一般用地稅率課徵地價稅，本無不合。又系爭405-2、405-4地號土地全部面積及系爭405-3地號土地部分面積2,895.57平方公尺（下稱系爭3筆土地）既源自於分割前405地號土地，自仍繼續適用一般用地稅率課徵地價稅。詹明德於111年9月7日方向被上訴人申請改徵田賦，則被上訴人自79年起至110年止就系爭3筆土地（含上訴人請求之系爭405-2及405-4地號土地）按一般用地稅率課徵地價稅，即無適用法令或認定事實錯誤，致詹明德有溢繳地價稅之情事。高爾夫球場用地欲適用千分之10優惠稅率課徵地價稅，應由納稅義務人向稽徵機關檢附相關資料提出申請，經審查核符目的事業主管機關核定規劃使用者始得適用。詹明德於111年8月3日就附表一編號1至62號除系爭208-1、209-1、209-2、4

04-1及405-2、405-3、405-4地號等7筆土地（下稱系爭7筆土地）以外之55筆土地向被上訴人申請改按土地稅法第18條第1項第2款規定之特別稅率千分之10課徵地價稅，嗣經核准自111年起適用；詹明德復於同年9月7日（被上訴人收文日）就系爭405-2、405-3、405-4地號土地向被上訴人申請課徵田賦，經被上訴人核准系爭405-2、405-4地號土地全部面積及系爭405-3地號土地部分面積2,895.57平方公尺（即系爭3筆土地），准自111年起課徵田賦。準此，詹明德既係分別於111年8月3日、111年9月7日分別申請改按特別稅率千分之10課徵地價稅及課徵田賦，則被上訴人自111年度起就上開55筆土地改按特別稅率千分之10課徵地價稅，並就系爭3筆土地改徵田賦，即無違誤。因此，被上訴人就系爭63筆土地自79年起至110年止均按一般用地稅率課徵地價稅，於法有據，亦無適用法令或認定事實錯誤，致詹明德有溢繳地價稅之情事，原處分一至三分別否准詹明德所請，於法即無不合，因之以原判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就上訴理由再予論述如下：

㈠土地稅法第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」地價稅以土地為稅捐客體，係對特定財產本體的潛在收益能力課稅，且地價稅採累進稅率課徵（土地稅法第16條參照），藉此促使土地所有權人充分利用其土地或將不需要的土地移轉釋出（司法院釋字第625號解釋理由書參照）。土地稅法第22條第1項本文規定：「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。」第10條第1項規定：「本法所稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。二、供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。三、農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍（藏）

庫、農機中心、蠶種製造（繁殖）場、集貨場、檢驗場等用地。」土地稅法施行細則第21條規定：「本法第22條第1項所稱非都市土地依法編定之農業用地，指依區域計畫法編定之農牧用地、林業用地、養殖用地、鹽業用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及國家公園區內由國家公園管理機關會同有關機關認定合於上述規定之土地。」

㈡由上開規定可知，非都市土地依法編定之農業用地，除應符合土地稅法施行細則第21條所指依區域計畫法編定使用之土地者，尚須於土地之實際使用仍供農業使用，始符農業用地之規定而得課徵田賦。換言之，非都市土地合於課徵田賦之要件，必須符合土地利用規劃(規範屬性)之依法編定之農業用地，及土地實際使用(實證屬性)之供農業使用，二者必須兼具。因此，課徵田賦之農業用地，已不符土地實際使用(實證屬性)之供農業使用，自不合於課徵田賦之要件，稅捐稽徵機關應自未供農業使用之次年期起改課地價稅。

㈢土地稅法第18條第1項第2款規定：「供左列事業直接使用之土地，按千分之10計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：……。二、私立公園、動物園、體育場所用地。」第41條第1項規定：「依第17條及第18條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年地價稅開徵40日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。」土地稅法施行細則第14條第1項第2款規定：「土地所有權人申請適用本法第18條特別稅率計徵地價稅者，應填具申請書，並依下列規定，向主管稽徵機關申請核定之：……。二、其他按特別稅率計徵地價稅之土地：應檢附目的事業主管機關核准或行政院專案核准之有關文件及使用計畫書圖或組織設立章程或建築改良物證明文件。」

㈣土地稅法第18條第1項第2款及但書之規定，乃有鑑於依法核定之私立體育場所使用之土地，其土地以供體育場所使用為主，其用途受有限制，乃以稅捐優惠之方式，減輕土地所有

權人之負擔，以鼓勵興建體育場所，因此得依上開規定按特別稅率計徵地價稅之土地，應符合檢附目的事業主管機關核准文件及按目的事業主管機關核定規劃使用等要件。依土地稅法第41條第1項規定，土地依同法第18條規定，得適用特別稅率者，其所有權人應填具申請書，並檢附證明文件，於每年(期)地價稅開徵40日前向稽徵機關提出申請，經核准後，始得於當期適用。如未遵期提出申請，或提出申請經否准確定，於逾審核基準日後，縱使符合適用地價稅特別稅率之實體要件，該課稅年度亦不得適用特別稅率，僅能自申請之次年開始適用，無法追溯變更。又稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第30條之規定，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第19條「人民有依法律納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。土地稅法第41條、土地稅減免規則第24條相關土地稅減免優惠規定，亦均以納稅義務人之申請為必要，且未在期限前申請者，僅能於申請之次年適用特別稅率。此一納稅義務人之申報義務實為適用優惠稅率規定所必要之稽徵程序，於憲法上租稅法律主義尚無牴觸（司法院釋字第537號解釋理由書意旨參照）。

㈤依稅捐稽徵法第28條第1項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消

滅。」依此規定之退稅請求，解釋上包含稅捐稽徵機關適用法令錯誤，及因事實認定錯誤所致適用法令錯誤，致溢繳稅款之情形。又因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，其認定事實及適用法令之基準時點原則上均應為稅捐要件合致時即所謂「行為時」。是依稅捐稽徵法第28條第1項規定主張適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，而為退稅請求，原則上亦應以行為時作為認定事實及法令適用之基準時點。依前揭說明，地價稅原則上應適用一般稅率，擬適用特別稅率，應於開徵40日前提出申請，由稽徵機關派員實地勘查核定確有合於適用特別稅率事由而為准許後，始得不適用一般稅率。因此，納稅義務人擬適用特別稅率計徵地價稅，無論其未向稽徵機關申請勘查核定，或經申請被否准確定，稽徵機關仍適用一般稅率予以課徵，乃正確適用法令之結果，自非稅捐稽徵法第28條第1項規定所稱之適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤。

㈥經查，系爭分割前12筆土地其中11筆土地（即分割前405地號土地除外）屬經教育部78年7月3日函核准籌設之系爭球場範圍內用地（面積計58.0565公頃）；另分割前405地號土地則為系爭球場土地所須之棄土區用地，依改制前臺北縣政府工務局78萬雜字第071號雜項執照（下稱系爭雜項執照）所載自78年11月16日為整地工程供系爭球場使用（原處分卷1第182頁、第15頁），系爭分割前12筆土地於78年在土地卡上已特別註明屬系爭球場使用範圍等情，為原審依調查證據之辯論結果所依法確定之事實。準此，系爭分割前12筆土地自78年起既非作農業使用，且屬已規定地價之土地，已無土地稅法第22條第1項本文課徵田賦之適用，依前揭土地稅法第14條規定，應自79年起改按一般用地稅率課徵地價稅。原判決認定被上訴人於79年就系爭分割前12筆土地改按一般用地稅率課徵地價稅，並無適用法令或認定事實錯誤，致有溢繳地價稅之情事，並無不合。原判決業已就其認定事實之依

據及得心證之理由詳予敘明，且其證據取捨與證據法則、論理法則及經驗法則無違，其所適用之法規與該案應適用之法規亦無違背，並無判決不適用法規或適用不當之違背法令情形。上訴意旨主張分割前405地號土地係於86年4月29日始納入系爭球場用地，並非教育部78年7月3日函核准籌設之系爭球場用地，系爭雜項執照工程係於79年5月15日始開工，足證分割前405地號土地於78年仍作農業使用，且分割前405地號土地於系爭雜項執照之設計圖上僅有部分作為系爭球場之棄土區，原審未依職權調查證據，即逕對整筆土地面積75,619平方公尺改課地價稅，違背證據法則、論理法則，違反稅捐稽徵法第28條規定等語，無非係其個人之主觀見解及就原審認定事實、證據取捨之職權行使事項為指摘，並無可採。

㈦稅捐稽徵法第1條之1第1項規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」所謂尚未核課確定之案件，指該項函釋發布生效時仍在復查、訴願及行政訴訟中，尚未核課確定之案件。又「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。……」亦經司法院釋字第287號解釋在案。可知，財政部就行政法規所為釋示而發布之解釋函令，如屬有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件始適用之。被上訴人依財政部68年6月25日函以系爭分割前12筆土地於78年係供系爭球場使用，實際上已不作農業生產使用，不應視為農業用地，而應自79年起改按一般用地稅率課徵地價稅，所為課稅處分，並無違法。財政部79年6月18日台財稅第790135202號函釋（下稱79年6月18日函）雖載明：「主旨：課徵田賦之農業用地，在依法辦理變更用地編定或使用分區前，變更為非農業使用者，應自實

際變更使用之次年期起改課地價稅。說明：二、主旨所稱實際變更使用，凡領有建造執照或雜項執照者，以開工報告書所載開工日期為準。」上開函釋係分割前405地號土地自79年起改按一般用地稅率課徵地價稅後所發布，固有利於納稅義務人，然依上揭說明，僅對於尚未核課確定之案件適用之，本件係屬退稅案件，非屬地價稅尚未核課確定之案件，自無適用之餘地。況在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，被上訴人依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。原判決認定被上訴人於79年就系爭分割前12筆土地改按一般用地稅率課徵地價稅，並無適用法令或認定事實錯誤，致有溢繳地價稅之情事，即無不合。上訴意旨主張系爭分割前12筆土地之整地工程領有系爭雜項執照，其開工日期為79年5月15日，依財政部79年6月18日函意旨，被上訴人只能自80年度起對之課徵地價稅。原判決違反上開函意旨，將之曲解為系爭分割前12筆土地只要經核准設立高爾夫球場，於領得系爭雜項執照後，即已不再是農業用地性質，應即改課地價稅，有判決不適用法規之違法等語，核屬主觀一己之見解，自無足採。至原判決就上訴人無論係依110年12月17日修正施行前之稅捐稽徵法第28條或依現行稅捐稽徵法第28條第1項規定請求退還溢繳之地價稅、滯納金等，均已逾10年或15年之時效，是詹明德就此部分之地價稅、滯納金自無從再請求退還等情之論述，核屬贅論，不論當否，與判決結果均不生影響。上訴意旨就無關判決結論之贅論，指摘原判決此部分違背法令，並無可採。

㈧依司法院釋字第537號解釋意旨，若有租稅減免或其他優惠情形，納稅義務人有申報協力義務，土地稅法第41條、土地稅減免規則第24條相關土地稅減免優惠規定，亦均以納稅義務人之申請為必要，此一納稅義務人之申報義務實為適用優惠稅率規定所必要之稽徵程序。因此合於課徵田賦規定之非

都市土地，或合於按特別稅率千分之10課徵地價稅者，程序上仍須由納稅義務人提出申請，經稽徵機關查明符合改課或減免規定者，方准予之。經查，分割前405地號土地於98年7月15日分割增加系爭405-1地號土地；至於系爭分割前11筆土地及分割後405地號土地，則於103年後陸續分割增加50筆地號土地，其後，詹明德於111年8月3日就附表一編號1至62號除系爭7筆土地（即系爭208-1、209-1、209-2、404-1及405-2、405-3、405-4地號土地等）以外之55筆土地向被上訴人申請改按土地稅法第18條第1項第2款規定之特別稅率千分之10課徵地價稅，嗣經核准自111年起適用；詹明德復於同年9月7日就系爭405-2、405-3、405-4地號土地向被上訴人申請課徵田賦，經被上訴人核准系爭405-2、405-4地號土地全部面積及系爭405-3地號土地部分面積2,895.57平方公尺，准自111年起課徵田賦等情，為原審依調查證據之辯論結果所依法確定之事實。準此，詹明德既係分別於111年8月3日、111年9月7日分別申請改按特別稅率千分之10課徵地價稅及課徵田賦，則被上訴人自111年度起就上開55筆土地改按特別稅率千分之10課徵地價稅，並就系爭3筆土地改徵田賦，即無違誤。被上訴人就附表一系爭63筆土地自79年起至110年止均按一般用地稅率課徵地價稅，乃正確適用法令之結果，自非稅捐稽徵法第28條第1項規定所稱因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，並無該條項規定之適用，則被上訴人以原處分否准詹明德退還溢繳地價稅、滯納金暨加計利息之申請，即無不合。原判決維持原處分而駁回上訴人於原審之訴，業敘明其判斷之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審主張，何以不足採取，予以指駁甚詳，認事用法核無違誤，並無判決違背法令之情事。上訴意旨主張被上訴人於78年即依職權調查確認系爭分割前12筆土地為按教育部核定規劃使用之系爭球場用地，且於土地卡上特別註明，自應依土地稅法第18條第1項第2款規定，按千分之10計徵地價稅，惟其違反納稅者權利保護法第7條第4項、第11條

第2項及110年12月17日修正前稅捐稽徵法第12條之1第4項規定，自79年起對系爭分割前12筆土地按一般用地稅率課徵地價稅，有認定事實及適用法令錯誤，原判決有不備理由及不適用法規之違誤等語，無非以其主觀之見解，就原判決已經詳為論駁之事項，復執陳詞為爭議，並無可採。

㈨綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴意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　　115　　年　　1　　月　　15　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　鍾　啟　煒

法官　陳　文　燦

法官　羅　月　君

法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　115　　年　　1　　月　　15　　日

書記官　張　玉　純