臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭
112年度訴字第1277號
114年3月13日辯論終結

原　　告　陳竣甫
訴訟代理人　邱碩松　律師
被　　告　桃園市政府地方稅務局

代　表　人　姚世昌（局長）
訴訟代理人　白家豪

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服桃園市政府中華民國112年10月16日府法訴字第1120277550號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

按行政訴訟法第111條規定：「(第1項)訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。（第2項）被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。(第3項)有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。……」揆其立法意旨在於訴狀送達於被告後，為免被告疲於防禦，導致訴訟延滯，原則上不許原告為訴之變更或追加。惟查，原告起訴時訴之聲明原為：「一、被告以訴法字第0000000000號所為訴願決定廢棄。二、被告就原告所有坐落○○市○○○○區○○段○000號、面積3,905.08平方公尺土地，於民國112年6月5日，為所有權移轉申請核定增值稅，所核定應課徵新臺幣（下同）11,067,326元部分撤銷，並重

新核定，其溢徵部分應返還予原告。」（見本院卷第9頁）嗣於113年7月9日準備程序中，經本院依職權闡明後，變更聲明第2項為：「被告應依原告112年5月29日之申請，作成准予退還溢徵土地增值稅10,266,436元於原告，並核給法定利息之行政處分。」（見本院卷第236頁）復於113年12月19日（本院收文日）以行政訴訟準備㈨狀及於113年12月26日本院準備程序中，更正聲明第2項為：「被告應依原告112年5月29日之申請，作成准予退還溢繳土地增值稅11,067,326元於原告，並核給自111年8月2日起依稅捐稽徵法第28條第4項計算之法定利息之行政處分。」並追加備位聲明：「一、訴願決定及原處分均撤銷。二、被告應依原告112年5月29日之申請，作成准予退還溢繳土地增值稅9,659,545元於原告，並核給自111年8月2日起依稅捐稽徵法第28條第4項計算之法定利息之行政處分。」（見本院卷第333頁、第403頁）。核其請求之基礎不變，且被告對此訴之變更、追加均並無異議，而為本案之言詞辯論，是依據前開規定，本院認其訴之變更、追加尚屬適當，應予准許。

二、事實概要：

緣原告於111年5月31日申報買賣移轉○○市○○區○○段000地號土地（面積為3,905.08平方公尺，下稱系爭土地），並申請不課徵土地增值稅，經被告審認原告曾經有關機關查獲系爭土地未作農業使用，且未依改制前桃園縣政府103年2月13日府地用字第0000000000號裁處書（下稱103年2月13日裁處書）所定期限內拆除其地上物恢復作農業使用之情事，依土地稅法第39條之2第2項規定，仍應課徵土地增值稅，並據系爭土地66年10月之原規定地價74.9元計算漲價總數額，以111年7月12日桃稅蘆字第0000000000號函（111年7月12日核定函）核定應納土地增值稅11,067,326元。嗣原告提具112年5月29日申請退稅書檢附桃園市蘆竹區公所111年5月27日桃市蘆農字第0000000000號農業用地作農業使用證明書，以系爭土地原地價應以其101年取得系爭土地時之公告土地現

值每平方公尺6,100元（申請書誤植為每平方公尺9,100元）計算，而非以66年10月之原規定地價74.9元計算，向被告申請退還溢繳之土地增值稅稅款，經被告以112年6月5日桃稅蘆字第0000000000號函（下稱原處分）否准其申請。原告不服，提起訴願經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告之主張及聲明：

㈠系爭土地確實符合「作農業使用之農業用地」要件：

1.原告於101年受贈系爭土地時，其上已蓋有農舍及舖上水泥之曬穀場等耕作所需設施，原告之後僅另蓋約10坪大之鐵皮屋作為倉庫使用繼續經營農業。原告因違反區域計畫法土地使用管制規定而受改制前桃園縣政府裁處並限期改善，嗣後確有拆除違建之鐵皮屋及清除不利農耕物質，並恢復農地農用之事實，此有改制前桃園縣政府農業局103年9月16日桃農管字第0000000000號函足憑，並經改制前桃園縣蘆竹市公所於103年10月15日核發農業使用證明、被告於103年10月31日以桃稅土字第0000000000號函核准課徵田賦，足證原告確已將農地違規使用部分改善，並恢復農地農用。

2.又系爭土地在53年訂定地價時起算，歷經多次所有權人之更替，何以各所有權人在其辦理所有權移轉登記時，不課徵增值稅？徒留待原告於111年5月辦理所有權移轉時，概責由原告負擔繳交前已交易多次之所有權移轉時應繳交之增值稅？其論據為何？實無法理解。系爭土地自53年至66年之公告現值只漲0.1元而為75元，土地增值稅總額僅為51,285元，以百分之20之依法應課徵之土地增值稅計算土地增值稅為10,257元，為此依土地法第176、178條第3款、181條、稅捐稽徵法第28條第1項及土地稅法第33條等規定，訴請被告重新核定土地增值稅，並退繳溢徵稅款。

㈡被告計算土地增值稅之稅基有所違誤，應依原告請求退還溢繳之土地增值稅：

1.原告係於101年6月5日受贈取得系爭土地，經原告與贈與人共同提出不課徵土地增值稅申請，被告審核後依土地稅法第

39條之2第1項規定不課徵土地增值稅，足證系爭土地於贈與原告時，確係作農業使用之農業用地，依規定取得不課徵土地增值稅之土地後，再於111年8月移轉，屬89年1月6日修正施行後取得不課徵土地增值稅後再移轉，依土地稅法第39條之2第4項規定，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，亦即其作為計算土地增值稅漲價總數之稅基，應以移轉時（即111年8月4日）之公告現值，減除修正施行日（即89年1月6日）當期之公告土地現值，核課土地增值稅1,407,781元，則被告溢徵之金額為9,659,545元。惟被告竟於計算土地增值稅漲價數額時，以系爭土地66年間之公告現值作為原地價，而不採用修正施行日當期之公告土地現值為原地價，顯然違反土地稅法第39條之2第4項之規定，其所計算之土地增值稅額顯然有誤。

2.被告又以系爭土地依農業部林業及自然保育署航測及遙測分署（下稱航測分署）88年至89年類比航攝影像所示，有未作農業使用之有固定基礎設施，認不符合「作農業使用之農業用地」云云。惟前開88年至89年類比航攝影像究竟證明系爭土地何處有何固定基礎設施？該設施又係何物？未據被告具體指明。被告雖稱本土地於航照圖上顯示有非農業使用之跡象，惟88年至89年間被告是否有現場勘查及處分？既未現場會勘查證設施為何？其認定標準為何？範圍面積為何？均未有明確事實查證及會勘紀錄，徒憑模糊之航照圖，主張系爭農地有非農用之設施，認定農地違規使用，顯不足採為認定事實之依據。況航測分署提供之航照圖，其拍攝日期與申辦更正編定建物之編定公告管制日期及限制建地擴展執行辦法實施日期尚有差距，因此，航照圖僅能作參考用。況航測分署113年11月22日航測應字第0000000000號函說明欄第三項亦載明：「判釋作業雖力求客觀從事，亦不免涉及主觀認定及其衍生之誤差，故僅宜提供參考；本分屬非鑑定單位，僅依貴院標示處進行行政協助判讀，至於判讀位置與系爭標的使用是否一致，宜由權責單位認定」云云。足證僅以航照圖

判讀為農地使用之唯一證據顯有許多誤差情形，稅捐稽徵機關必須以其在實務查核中所得到的確切之事實為基礎、並以現場實地勘查及記錄為認定之標準，始能保障農民之權益。被告既未就系爭土地有其他具體事實證明有非農用之事實或相關通報，或自行盡實體審查權責，復無審查權無法行使之事實，並於101年間審核通過系爭土地係符合「作農業使用之農業用地」，不課徵土地增值稅，即不得再持數十年前之不明事由，拒絕適用土地稅法第39條之2第4項規定。又依改制前行政院農業委員會93年3月2日農授糧字第0000000000號函釋及農業發展條例第8條之1第2項規定，於92年1月13日該條例修正施行前，已興建有固定基礎之農業設施，面積在250平方公尺以下而無安全顧慮者，得免申請建築執照。且台中市、高雄市、屏東縣、花蓮縣等縣市，都依照農業發展條例施行細則制定「辦理農業用地申請賦稅減免優惠案件抽查作業要點」，總體而言都會要求農政機關在農作期間前往實地查核，此既是行政機關自己制定，又對外反覆實施，依照公法上的「行政自我拘束原則」，自然有遵守的必要。

3.系爭土地遭檢舉未作農業使用，經改制前桃園縣政府以103年2月13日府地用字第0000000000號裁處書裁處罰鍰並限期恢復，原告委請信豐土地開發有限公司（下稱信豐公司）協助處理，後來發現以就地合法申請免拆之方式不行，才會逾期沒有完成改善，遲逾改善期2個月方完成，往後7至8年均維持合法使用至出售為止，其違規情節應屬輕微。再者，系爭土地未符合農地農用之部分僅占整體面積約10%，且僅遲延逾改善期間2個月，被告未考量農地面積大小及違規使用期間長短之因素，即對整筆土地課徵土地增值稅，違反比例原則。被告應依行政程序法第7條規定，參據財政部93年4月15日臺財稅字第0000000000號函及96年7月13日臺財稅字第0000000000號函釋意旨，僅對已分割完成之未作農業使用之土地補徵土地增值稅，而對其餘3,000餘平方公尺仍維持農業使用之土地不予課徵土地增值稅，方為適法。

㈢聲明：

1.先位聲明：

⑴訴願決定及原處分均撤銷。

⑵被告應依原告112年5月29日之申請，作成准予退還溢繳土地增值稅11,067,326元於原告，並核給自111年8月2日起依稅捐稽徵法第28條第4項計算之法定利息之行政處分。

2.備位聲明：

⑴訴願決定及原處分均撤銷。

⑵被告應依原告112年5月29日之申請，作成准予退還溢繳土地增值稅9,659,545元於原告，並核給自111年8月2日起依稅捐稽徵法第28條第4項計算之法定利息之行政處分。

四、被告之答辯及聲明：

㈠系爭土地確有未作農業使用之情形，被告課徵土地增值稅，於法有據：

1.原告於111年5月31日與買受人檢附桃園市蘆竹區公所111年5月27日桃市蘆農字第0000000000號農業用地作農業使用證明書，向被告申報買賣移轉系爭土地，並申請不課徵土地增值稅，經被告查得系爭土地經人檢舉經營鐵皮工廠（棧板加工）未作農業使用，經改制前桃園縣政府於102年11月6日請原告及相關單位至系爭土地會勘，現場明確告知有鋪設水泥地及搭建鐵皮屋等使用面積約482平方公尺使用之情形，會勘紀錄業經原告簽名確認無意見。桃園縣政府認定違規情形違反區域計畫法第15條等規定，以103年2月13日裁處書裁處罰鍰，並命其停止非法使用，及3個月內依法申請恢復土地容許使用項目或拆除其地上物恢復原狀確定，並非原告所稱僅加蓋約10坪倉庫。原告遲至103年9月1日始委託信豐公司檢附完工照片向改制前桃園縣政府農業發展局通報已完成拆除，係於裁罰後未於期限內向農業主管機關依法申請恢復土地容許使用項目，屬「曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用」之情形，符

合土地稅法第39條之2第2項規定於再移轉時應課徵土地增值稅之要件，被告核課土地增值稅，並無違誤。

2.原告於101年5月24日受贈系爭土地時，依土地稅法第5條及第28條規定，與贈與人共同提出不課徵土地增值稅申請，被告審核後依土地稅法第39條之2第1項規定核定不課徵土地增值稅。其亦有向財政部北區國稅局桃園分局（下稱北區國稅局）主張作農業使用，經依法核定不計入贈與總額並列管繼續作農業使用5年，嗣因系爭土地違規未作農業使用，經北區國稅局以103年2月17日北區國稅桃園營字第0000000000號函，限於文到40日內回復作農業使用，該函於103年2月19日合法送達，系爭土地逾期仍未恢復作農業使用，亦屬「曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用」之情形。綜上，被告依土地稅法第39條之2第2項規定核定仍應課徵土地增值稅，依法並無不合。

3.航測分署協助88、89年系爭土地航照影像判讀結果顯示，系爭土地於88年10月25日至89年5月9日間持續存在紅色框圈選處之「建築物」及綠色箭頭處「具有高度之地物」，顯見系爭土地上有未作農業使用之有固定基礎之設施。然而系爭土地在89年1月28日涉及建築行為或變更地形地貌，於非都市土地之農牧用地，依非都市土地容許使用執行要點第4點、第16點規定意旨，則應向目的事業主管機關辦理容許使用手續，惟查無103年以前之建築執照及土地容許使用核發紀錄，系爭土地自屬非合法使用，不符合土地稅法第39條之2第4項有關「作農業使用之農業用地」之構成要件。

㈡被告以系爭土地第一次未課徵增值稅之原規定地價核課土地徵值稅，並無違誤，原告請求退還溢繳之土地增值稅，並無理由：

1.原告於受103年2月13日裁處書裁罰後未於期限內向農業主管機關依法申請恢復土地容許使用項目，被告依土地稅法第39條之2第2項規定仍予課徵土地增值稅，已如上述。原告於101年6月5日依贈與登記取得系爭土地所有權時，曾提出申請

並經被告核准不課徵土地增值稅在案，其前次移轉現值仍維持於66年10月第1次規定之原地價，故111年系爭土地再移轉，依法應課徵土地增值稅時，其前次移轉現值即為系爭土地66年10月第1次規定之原地價，其計算方式已於土地增值稅繳款書收據聯詳載，是以，被告依土地稅法第31條規定計算土地漲價總數額，再依同法第33條規定之稅率核定土地增值稅，並無違誤，於法有據。原告主張以101年取得系爭土地時之土地現值為前次移轉現值，核無足採。

2.原告於101年5月24日受贈系爭土地與贈與人共同提出不課徵土地增值稅申請時，曾一併申請以土地稅法89年1月28日修正生效時當期之公告土地現值為原地價，嗣因發現89年1月28日有未作農業使用之情事，遂於101年5月28日由贈與人陳文龍刪除勾選，且原告於111年5月31日申報買賣移轉，經被告核定土地增值稅時，亦未提出申請以土地稅法89年1月28日修正生效時當期之公告土地現值為原地價，況系爭土地查無103年以前之建築執照及土地容許使用核發紀錄，自屬非合法使用，不符合土地稅法第39條之2第4項有關「作農業使用之農業用地」之構成要件，尚無以土地稅法89年1月28日修正生效時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之適用。

3.土地稅法第39條之2第1項規定，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」。同條第5項規定，農業用地再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該土地最近1次「課徵土地增值稅」時核定之申報移轉現值為原地價。故土地稅法第39條之2第1項規定「得申請不課徵土地增值稅」與其他條項規定「免徵土地增值稅」法律效果並不相同，原告主張「免繳土地增值稅」，容有誤解。至依財政部93年4月21日台財稅字第0000000000號函釋（下稱財政部93年4月21日函釋）意旨，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用之情形，應以移轉時該宗整筆土地之使用情形為單位，依土地稅法第39

條之2第2項規定核定課徵土地增值稅，並無可將部分違規面積區分處理之規定，原告主張系爭土地僅部分違規，核算土地增值稅可區分處理，並不足採。

㈢聲明：原告之訴駁回。

五、上開事實概要欄所述之事實經過，除下列爭執事項外，其餘為兩造所不爭執，並有：原處分（本院卷第21至22頁）、訴願決定（本院卷第95至101頁）、原告112年5月29日申請退稅書（本院卷第17至19頁）、系爭土地登記資料（本院卷第43至61頁）、地籍異動索引（本院卷第63至69頁、原處分卷第108至111頁）、地價第二類謄本（本院卷第151頁）、被告繳款書查詢清單（本院卷第165頁）、信豐公司103年9月1日103年信豐第1030901001號函檢附委託書、現況照片（本院卷第219至222頁）、改制前桃園縣政府103年2月13日裁處書（本院卷第224至226頁）、財政部北區國稅局桃園分局103年2月17日北區國稅桃園營字第0000000000號函（本院卷第229至230頁）、航測分署88年至89年類比航攝影像（本院卷第281至283頁）、航測分署113年11月22日航測應字第0000000000號函暨航照影像判讀說明（本院卷第319至325頁）、桃園市政府104年7月20日府農務字第0000000000號函暨農業用地作農業設施容許使用同意書（原處分卷第15至17頁）、桃園縣蘆竹市公所101年5月21日蘆鄉農字第0000000000號農業用地作農業使用證明書、103年10月15日蘆市農字第0000000000號函暨農業用地作農業使用證明書、111年5月27日桃市蘆農字第0000000000號農業用地作農業使用證明書（原處分卷第127頁、第20至21頁、第79頁）、桃園縣政府農業發展局103年9月16日桃農管字第0000000000號函（原處分卷第22頁）、原告101年5月25日土地增值稅申報書暨不課徵證明書（原處分卷第128至130頁）、○○市○○區公所111年9月13日桃市蘆農字第0000000000號函、111年7月8日桃市蘆農字第0000000000號函（原處分卷第28至29頁、第54頁）、桃園市政府農業局111年9月8日桃農管字第0000000000號函、1

11年9月1日桃農管字第0000000000號函、111年8月10日桃農管字第0000000000號函、111年6月27日桃農管字第0000000000號函（原處分卷第30頁、第32頁、第35頁、第69頁）、102年11月6日非都市土地違反編定使用案件會勘紀錄及現勘照片（原處分卷第36至59頁）、土地增值稅申報書、買賣契約尾頁（原處分卷第82至85頁），及桃園市蘆竹地政事務所112年6月21日蘆地價字第0000000000號函、地價改算通知書（原處分卷第115頁、第118至123頁）等文件可參，自堪認為真正。是本件爭執事項厥為：㈠系爭土地於原告持有期間是否曾經有關機關查獲該土地未作農業使用，且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用？被告於原告111年5月31日申報買賣移轉系爭土地時，依土地稅法第39條之2第2項規定課徵土地增值稅，有無違誤？有無土地稅法第39條之2第4項規定之適用？㈡原告依稅捐稽徵法第28條第1項規定，向被告申請退還溢繳之土地增值稅稅款並給付利息，有無理由？

六、本院之判斷：

㈠本件應適用之法令：

1.按土地增值稅之課稅目的，一方面係基於量能課稅之原則，以維持租稅負擔公平，進而實現租稅正義；而另一方面則係為了促使土地自然漲價利益歸公，以實現財富重分配的社會國家原則，並抑制土地炒作投機，藉以達成土地資源合理利用之目標。是土地稅法第5條第1項第1款、第2項前段規定：「（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。……（第2項）前項所稱有償移轉，指買賣……徵收等方式之移轉；……」第28條規定：「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。」第39條之2第1項、第2項及第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2項）前項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事時，於再移轉時應課徵土地增值稅。……（第4項）作農業使用之農業用地，於本法中華民國00年1月6日修正施行後第一次移轉，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。……」從前開規定可知，土地增值稅之納稅義務人，依土地稅法第5條第1項第1款之規定，倘土地為有償移轉者，其義務人為原所有權人；蓋土地出賣人於其土地所有權有償移轉時，其所獲得之買賣價金中，乃含有土地自然漲價之利益，故向原所有權人課徵土地增值稅，不僅符合量能課稅原則，亦符合社會公平原則。然政府基於農業政策之考量，依農業發展條例第37條規定：「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。」是土地稅法第39條之2第1項因此有前開相應之規定，然該條項所稱之「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，即當然發生免稅效果」之「免徵」土地增值稅。並因「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；土地稅法第39條之2第2項規定之立法意旨，敘明不課徵土地增值稅之農業用地，有未作農業使用情形有案者，於再移轉時不應享受不課徵土地增值稅之優惠，俾落實農地農用政策；至土地稅法第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，參酌00年1月26日修正公布農業發展條例第3條增

訂第12款有關農業使用之定義性規定：「指農業用地依法實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍等使用者。……」及立法理由所揭示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執行之意旨，自應以土地稅法第39條之2第4項規定修正施行日即00年1月28日為基準時點。易言之，農地作農業使用之認定應以土地稅法00年修法生效時整筆土地均作農業使用為要件。

2.次按農業發展條例第39條規定：「（第1項）依前2條規定申請不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅、田賦者，應檢具農業用地作農業使用證明書，向該管稅捐稽徵機關辦理。（第2項）農業用地作農業使用之認定標準，前項之農業用地作農業使用證明書之申請、核發程序及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關會商有關機關定之。」土地稅法施行細則第58條規定：「（第1項）依本法第39條之2第1項申請不課徵土地增值稅者，應檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件，送主管稽徵機關辦理。（第2項）直轄市、縣（市）農業主管機關辦理前項所定作農業使用證明文件之核發事項，得委任或委辦區、鄉（鎮、市、區）公所辦理。」準此，申請不課徵土地增值稅，應檢具農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明書，向該管稅捐稽徵機關辦理。法律規定農業用地作農業使用證明書提出，是立法者所定必備的證明方法，同時亦是申請獲准之要件，而農業用地作農業使用證明書對於待證事實之實質證據力如何，稅捐稽徵機關仍有就稅法相關規定為審酌之權限，非謂只要一經提出農業用地作農業使用證明書，稽徵機關即受該證明書之拘束。又土地法第40條規定，地籍整理以縣市分區，區內分段，段再分宗，依宗編號，此即為宗地，而此之「宗」，即一般所稱「筆」，可知土地係以「宗」為最小計算單位，而土地增值稅土地之核算亦以宗地（筆）為單位，舉凡核課、徵免均按宗為認定標準，其所以如此，除「宗地」係土地最小之計算單位外，同時亦為管理

之行政手段所必須，是農地之核准免稅，係以宗為單位，即依每宗為徵免之標準。是以，移轉之農業用地，有無作農業使用，而得依上開規定申請不課徵土地增值稅，原則上應依整筆農業用地之「使用狀態」而為認定依據，倘非整筆土地均作農業使用，自無該規定之適用。從而判斷農業用地是否作農業使用，係以整筆農地之使用狀態為觀察，此亦有財政部93年4月21日函釋：「……土地稅法第39條之2第4項有關『作農業使用之農業用地』之認定，應以該農業用地於89年1月28日土地稅法修正生效時，整筆土地均作農業使用為要件。……」可參（最高行政法院112年度上字第718號判決意旨參照）。

㈡被告依土地稅法第39條之2第2項規定課徵土地增值稅，核無違誤：

1.經查，系爭土地為特定農業區農牧用地，原係原告之父親陳文龍於65年間因買賣而登記取得（重測前地號為蘆竹鄉新興段428地號，面積為3899平方公尺），嗣經原告以贈與為登記原因，於101年6月5日取得所有權，並與贈與人共同提出不課徵土地增值稅申請，經被告依土地稅法第39條之2第1項規定核准不課徵土地增值稅。嗣於原告具有土地所有權之期間內，經人檢舉經營鐵皮工廠（棧板加工）未作農業使用，改制前桃園縣政府於102年11月6日派員前往系爭土地會勘，發現系爭土地鋪設水泥地及搭建鐵皮屋，違規面積約482平方公尺，違反區域計畫法第15條第1項規定，遂依同法第21條第1項規定，以103年2月13日裁處書裁處原告6萬元罰鍰，並命其於3個月內依法申請恢復土地容許使用項目或拆除其地上物恢復原狀，此有系爭土地登記謄本、被告土地增值稅不課徵證明書、非都市土地違反編定使用案件會勘紀錄、現勘照片及上開裁處書影本附卷可稽（本院卷第43至61頁、原處分卷第128至131頁、第36至59頁、本院卷第224至226頁），惟查無原告於上開裁處書所定期限內申請土地容許使用項目核准或恢復農業使用之紀錄，且直至103年9月1日始

委託信豐公司檢附完工照片向改制前桃園縣政府農業發展局通報已完成拆除，係於裁罰後未於期限內向農業主管機關依法申請恢復土地容許使用項目，另於103年10月15日原告始向改制前桃園縣蘆竹市公所申請取得農業用地作農業使用證明，暨於104年7月20日始獲桃園市政府核發申請容許作農作產銷設施包含農業資材室、農機具室、曬穀場使用同意書等情，業經被告所屬蘆竹分局分別函詢桃園市政府農業局、地政局及蘆竹區公所確認在案，有桃園市政府農業局111年6月27日桃農管字第0000000000號函、地政局111年8月5日桃地用字第0000000000號函及蘆竹區公所以111年7月8日桃市蘆農字第0000000000號函，暨改制前桃園縣蘆竹市公所農業用地作農業使用證明書、桃園市政府農業用地作農業設施容許使用同意書等影本附卷可憑（原處分卷第69頁、第51頁、第54頁、第20頁、第15頁）。是以，足證原告於101年6月5日受贈取得系爭土地所有權時，固申請不課徵土地增值稅獲准，惟於其持有系爭土地所有權之期間內，確有「經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用」之情事，為落實前揭規定所揭示農地農用之政策，於再移轉時即不應享受不課徵土地增值稅之優惠，是被告以其未於103年2月13日裁處書所定期限內恢復系爭土地作農業使用，依土地稅法第39條之2第2項規定仍應課徵土地增值稅，並以向桃園市蘆竹地政事務所查得系爭土地第1次規定地價時間為66年10月（原處分卷第115頁），且依系爭土地登記謄本所示原規定地價74.9元/平方公尺計算漲價總數額（原處分卷第24頁），於法即無不合。

2.原告雖以前揭情詞依先位聲明主張被告應退還其於111年8月2日已繳納完畢之全部土地增值稅稅款（本院卷第165頁），惟按「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，與免徵之法律效果迥異，業如前述。是以，原告於101年6月5日依贈與登記取得系爭土地所有權時，曾與贈與人共同提出不課徵土地增值稅申請並經被告核

准在案，其效果僅是暫時不課徵自贈與人於65年間取得系爭土地後迄於101年6月5日移轉土地所有權予原告時，原應按其土地漲價總數額徵收之土地增值稅，及至原告於111年5月31日再次申報移轉系爭土地時，依法既應課徵土地增值稅，業經本院認明如前，則其前次移轉現值自仍維持於66年10月第1次規定之原地價。又依原告所查得系爭土地重測前即蘆竹鄉新興段428地號土地於66年間公告土地現值固為75元/平方公尺（本院卷第151頁），惟由於系爭土地嗣於101年10月27日已為地籍圖重測，重測後面積變更為3905.08平方公尺，是據此計算原地價應調整為74.9元/平方公尺（計算式：75元×重測前面積3899平方公尺÷重測後面積3905.08平方公尺＝74.9元），此可參諸卷附系爭土地登記謄本所載益明，是被告據以計算其土地漲價總數額徵收土地增值稅由原告負擔（計算式詳見卷附土地增值稅繳款書，原處分卷第85頁），於法核無違誤，原告以前開情詞主張：系爭土地歷經多次所有權人之更替，均未曾課徵增值稅，徒留待原告於111年5月辦理所有權移轉時，概責由原告負擔繳交前已多次所有權移轉時應繳交之土地增值稅云云，顯有誤會。被告爰認本件無溢繳之情事，以原處分否准其退還全部溢繳稅款之申請，自屬有據。

㈢本件申請無土地稅法第39條之2第4項規定之適用：

1.關於原告備位聲明部分，其雖另援引土地稅法第39條之2第4項規定，主張應以前揭規定修正施行日當期之公告土地現值為原地價，作為計算土地增值稅漲價總數之稅基，亦即應以本件移轉時（即111年8月4日）之公告現值，減除修正施行日（即89年1月6日）當期之公告土地現值，核課土地增值稅1,407,781元，並依據稅捐稽徵法第28條第1項規定，申請被告退還溢徵之金額為9,659,545元等語，惟按因適用法令、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，固為稅捐稽徵法第28條第1項所明定，又土地稅法第39條之2第4

項所謂「作農業使用之農業用地」之認定應以土地稅法89年修法生效時整筆土地均作農業使用為要件，業如前述，而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。然依行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定之客觀舉證責任分配原則，當事人主張有利於己之事實，就其事實有舉證之責任，稅務訴訟之要件事實陷於真偽不明情形時，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即原告負擔舉證責任。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）。

2.觀諸被告依職權查調航測分署88年10月25日及89年5月9日拍攝之類比航攝影像（本院卷第281至283頁），依據該航照圖套繪地籍圖之成果，顯示被告所標示系爭土地上非作農業使用之位置，與周遭呈現之顏色、形狀及樣貌均有差異，確有疑似未作農業使用之固定基礎設施存在，且查無系爭土地上有103年以前之建築執照及土地容許使用核發紀錄（原處分卷第29頁）。此外，經本院依職權函請航測分署就上開相關影像進行判讀，經該署以113年11月22日航測應字第1139103226號函復暨隨函檢附113年11月18日判讀說明載稱略以：「……三、判讀方式及說明：判讀人員依來函檢附之航空照片，調閱同張原始影像及其連號之前或後張影像，以2張影像搭配立體鏡進行立體觀察，經由航空照片中物件呈現之色調、形狀、紋理及陰影等影像特徵，對地上未被遮蔽之物件

進行判讀其相對高度及外觀樣態，相關判讀說明如下：影像編號：88p081_9374；拍攝日期：88.10.25；判讀說明：紅色框圈選處為建築物、黃色箭頭處為平地、白色箭頭處為樹木、綠色箭頭處影像經立體觀察為具有高度之地物，惟影像解析度有限，無法分辨其種類。影像編號：89p023_050；拍攝日期：89.05.09；判讀說明：紅色框圈選處為建築物、黃色箭頭處為平地、白色箭頭處為樹木、綠色箭頭處影像經立體觀察為具有高度之地物，惟影像解析度有限，無法分辨其種類。」等語（本院卷第319至325頁）。雖前開函復亦同時敘明判釋作業雖力求客觀，仍不免涉及主觀認定及其衍生之誤差，然從前開事證可知，被告提出之相關事證已足相當程度證明系爭土地有未作農業使用即阻礙原告行使退稅請求權成立之抗辯事實存在，反觀原告始終就系爭土地於89年1月28日土地稅法修正生效時有「作農業使用」之情事，未能提出任何積極證據以實其說，是依前開規定及說明，此項構成土地稅法第39條之2第4項退稅請求權發生即「系爭土地作農業使用」之要件事實已陷於真偽不明情形，且此不利益應由對其有利之納稅義務人即原告負擔。

3.原告雖另主張：縱認系爭土地上已興建有固定基礎之農業設施，依農業發展條例第8條之1第2項規定，農業設施面積在45平方公尺以下，且屬1層樓之建築者，免申請建築執照。於該條例92年1月13日修正施行前，已興建有固定基礎之農業設施，面積在250平方公尺以下而無安全顧慮者，得免申請建築執照等語，惟查，原告未曾舉證系爭土地上於88年至89年間之建築物符合前開得免申請建築執照之例外條件，又況，農業用地上興建有固定基礎之農業設施，應先申請農業設施之容許使用，並依法申請建築執照，亦為農業發展條例第8條之1第2項規定所明定，而系爭土地上查無103年以前之土地容許使用核發紀錄，業經本院認明如前，自難僅憑原告片面之詞作為有利於其之認定。至原告另援引「辦理農業用地申請賦稅減免優惠案件抽查作業要點」，並依此指摘依該

要點規定要求農政機關應在農作期間前往實地查核，此既是行政機關自己制定，又對外反覆實施，被告卻未遵守，有違「行政自我拘束原則」云云，惟查，被告並未如其他縣市發布此類之要點，業據被告當庭敘明（本院卷第404頁），原告未查，遽為前揭指摘，亦屬無據。

㈣原告依稅捐稽徵法第28條第1項規定，向被告申請退還溢繳之土地增值稅稅款及法定利息為無理由：

1.按稅捐稽徵法第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。」該條文為租稅返還請求權之具體規範，性質上屬實體法上之不當得利返還請求權，其規範目的在於稅捐稽徵機關徵收稅款，欠缺法律上原因，使納稅義務人繳納之稅款與租稅法規定不一致，納稅義務人有此請求權以回復與租稅法定原則相符合之應有狀態（最高行政法院111年度上字第380號判決意旨參照）。

2.查原告於101年6月5日受贈取得系爭土地所有權時，固申請不課徵土地增值稅獲准，惟於其持有系爭土地所有權之期間內，確有「經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用」之情事，於再移轉時即不應享受不課徵土地增值稅之優惠，原告於111年5月31日申報買賣移轉系爭土地，並申請不課徵土地增值稅，被告依土地稅法第39條之2第2項規定，以111年7月12日核定函核定原告仍應納土地增值稅11,067,326元，於法有據。又系爭土地迄至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項規定整筆土地均「作農業使用」之要件，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，均業如本院前開認定，且依最高行政法院首揭判決意旨，農地之核准免稅，係以宗為單

位，即依每宗為徵免之標準。是以，移轉之農業用地，有無作農業使用，而得依上開規定申請不課徵土地增值稅，原則上應依整筆農業用地之「使用狀態」而為認定依據，倘非整筆土地均作農業使用，即無土地稅法第39條之2第4項規定之適用，是原告執前開情詞主張：系爭土地未符合農地農用之部分僅占整體面積約10%，且僅遲延逾改善期間2個月，被告對整筆土地課徵土地增值稅，違反比例原則云云，顯悖於前開最高行政法院之判決意旨，要非可採。從而，被告就系爭土地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。是被告係依合法之課稅處分，就系爭土地徵收土地增值稅，乃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「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」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，並以被告有適用法令錯誤致溢繳稅款事由，請求全部或部分退稅，洵非有據。

七、綜上所述，原告主張各節均非可採。被告以原處分否准其退稅之請求，核無不合，訴願決定遞予維持，亦屬有據。原告徒執前詞，請求本院判決如聲明所示，均為無理由，應予駁回。

八、本件事證已臻明確，兩造之其餘攻擊防禦及陳述，經本院詳加審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決之結果不生影響，爰不逐一論述，附此指明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　17　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　畢乃俊

法　官　鄭凱文

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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。 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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　17　　日

書記官　高郁婷