

訴 願 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 102 年 7 月 11 日北市稽士林字第 10245772000 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人原所有本市士林區○○段○○小段○○地號土地（下稱系爭土地），於民國（下同）77 年 8 月 4 日經前臺灣臺北地方法院士林分院民事執行處（後改制為臺灣士林地方法院民事執行處，下稱執行法院）強制執行拍定予案外人○○○，並由執行法院函請原處分機關所屬士林分處（下稱士林分處）就該土地應課徵之土地增值稅，開列數額函告，以憑扣繳；案經士林分處核定按一般用地稅率課徵土地增值稅，並請執行法院代為扣繳土地增值稅新臺幣（下同）280 萬 9,653 元在案，執行法院並通知債權人及債務人（即訴願人）於 77 年 9 月 22 日到場實施分配，當事人並無異議，依法分配確定發款完畢，系爭土地之土地增值稅於 77 年 11 月 21 日繳訖。嗣訴願人於 102 年 4 月 12 日向士林分處主張按土

地稅法第 39 條之 2 及行為時農業發展條例第 27 條規定，系爭土地應免徵土地增值稅，申請退還已繳之稅款，經該分處以系爭土地之土地增值稅業於 77 年 11 月 21 日繳納，惟訴願人未於繳納之日起 5 年內申請免徵土地增值稅並退還稅款，與稅捐稽徵法第 28 條規定不符，乃以 102 年 6 月 24 日北市稽士林甲字第 10245664900 號函復訴願人否准所請。訴願人

不服，於 102 年 7 月 2 日向本府提起訴願。

二、嗣經原處分機關重新審查後，以其所屬分處係內部單位，倘欲對外作成行政處分，應以原處分機關名義為之，乃以 102 年 7 月 11 日北市稽士林字第 10245772000 號函通知訴願人

，並副知本府法務局，撤銷上開士林分處 102 年 6 月 24 日北市稽士林甲字第 10245664900 號函及重為處分。嗣經本府以原處分已不存在為由，以 102 年 8 月 14 日府訴一字第

102091

18000 號訴願決定：「訴願不受理。」其間，訴願人仍不服原處分機關 102 年 7 月 11 日北

市稽士林字第 10245772000 號函，於 102 年 7 月 22 日向本府提起訴願，8 月 19 日補充訴願理

由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、按稅捐稽徵法行為時第 6 條規定：「土地增值稅之徵收，就土地之自然漲價部分，優先於一切債權及抵押權。經法院執行拍賣或交債權人承受之土地，其拍定或承受價額為該土地之移轉現值，執行法院應於拍定或承受後五日內，將拍定或承受價額通知當地主管機關核課土地增值稅，並由執行法院代為扣繳。」第 28 條規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。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，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。……本條修正施行前，因第二項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，二年之退還期間，自本條修正施行之日起算。」

土地稅法第 5 條規定：「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。……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。」行為時第 10 條規定：「本法所稱農業用地，指供農作、森林、養殖、畜牧及與農業經營不可分離之房舍、曬場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。所稱工業用地，指依法核定之工業區土地及政府核准工業或工廠使用之土地。」第 28 條前段規定：「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。」

行為時農業發展條例第 3 條規定：「本條例用辭定義如左：一、農業：指利用自然資源及農用資材，從事農作、森林、水產、畜牧等動植物產銷之事業。……三、農民：指直接從事農業生產之自然人。……十、農業用地：指供農作、森林、養殖、畜牧及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。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，視同農業用地。十一、耕地：指農業用地中依區域計畫法編定之農牧用地，或依都市計畫法編為農業區、保護區之田、旱地目土地，或依土地法編定之農業用地，或未依法編定而土地登記簿所記載田、旱地目之土地。……。」第 4 條規定：「農民自行以人力、畜力或農用機械操作、經營農業生產或實施共同經營、合作農場經營者，為自耕。其實施委託代耕者，以自耕論。」第 27 條規定：「農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」

行為時戶籍法第 32 條規定：「十五歲以上就業者，應為行業及職業之登記。」

行為時農業發展條例施行細則第 14 條規定：「本條例第二十七條所稱依法作農業使用期間及繼續耕作之農業用地，指本條例第三條第十款之農業用地，並符合左列情形之一者：一、本條例第三條第十一款之耕地。二、耕地以外之其他農業用地：（一）已辦理區域計畫非都市土地使用編定地區，經編定為林業用地、養殖用地、水利用地之土地。（二）都市計畫內之農業區與保護區或未辦理區域計畫非都市土地使用編定地區，土地登記簿記載為林、養、牧、原、池、水、溜、溝地目之土地。本條例第二十七條所稱自行耕作之農民，以依本條例第四條規定從事農業經營者為限。」第 15 條規定：「依本條例第二十七條規定申請免徵土地增值稅者，依左列規定辦理：一、耕地：由申請人於申報土地移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、主管機關核發之農地承受人自耕能力證明書影本，送該管稽徵機關。二、耕地以外之其他農業用地：由申請人於申報移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、承受人戶籍謄本、繼續作農業使用承諾書，送該管稽徵機關。前項土地登記簿謄本和無法證明土地使用分區者，應檢附都市計畫土地使用分區證明或都市計畫外證明文件。第一項第二款承受人戶籍謄本記轉之職業限於本條例第三條第三款規定之農民。」

二、本件訴願及補充理由略以：系爭土地符合土地稅法第 39 條之 2 及行為時農業發展條例第 27 條規定，於 77 年 8 月 4 日由執行法院拍賣，依行政院 80 年 6 月份庭長評事聯席會議決

議，不待人民申請，當然發生免稅效果。原處分機關竟依一般用地稅率計算土地增值稅，函請執行法院代為扣繳，為適用法令錯誤，參酌稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，請求退稅並無 5 年時效規定之限制。

三、查系爭土地於 77 年 8 月 4 日經執行法院強制執行拍定，並由執行法院函請士林分處就系爭土地應課徵之土地增值稅，開列數額函告，以憑扣繳，案經士林分處核定按一般用地稅率課徵土地增值稅，並請執行法院代為扣繳土地增值稅 280 萬 9,653 元，執行法院通知債權人及債務人（即訴願人）於 77 年 9 月 22 日到場實施分配，分配期間當事人並無異議，依法分配確定，系爭土地之土地增值稅於 77 年 11 月 21 日繳訖在案。嗣訴願人於 102 年

4

月 12 日向士林分處主張依土地稅法第 39 條之 2 及行為時農業發展條例第 27 條規定，系

爭

土地應免徵土地增值稅，申請退還已繳之稅款，經該分處以系爭土地之土地增值稅業於 77 年 11 月 21 日繳納，惟訴願人未於繳納之日起 5 年內申請免徵土地增值稅並退還稅款，與稅捐稽徵法第 28 條規定不符，乃否准所請。有執行法院 77 年 8 月 25 日民執富字第

1324

號通知、102年5月16日士院景77執富字第1324號函及分配表、102年6月17日士院景77

執富字第1324號函、臺北市土地登記簿、土地增值稅查定表等影本附卷可稽。

四、至訴願人主張系爭土地依行為時農業發展條例第27條規定，當然發生免稅效果，原處分機關課徵土地增值稅，係適用法令錯誤，請求退回溢繳之稅款，不受5年之限制等語。經查系爭土地之土地增值稅稽徵程序，原處分機關雖依職權調查，惟有關課稅要件事實，多發生於訴願人或拍定人所得支配之範圍，原處分機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課訴願人或拍定人申報協力義務，此有司法院釋字第537號解釋意旨供參。次查農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅，行為時農業發展條例第27條定有明文。所謂農業用地，依行為時土地稅法第10條前段規定，乃指供農作、森林、養殖、畜牧及與農業經營不可分離之房舍、曬場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地；所謂依法作農業使用期間及繼續耕作之農業用地，依行為時農業發展條例施行細則第14條第1項規定，乃指上開農業用地並符合下列情形之一者：（一）依區域計畫法編定之農牧用地，或依都市計畫法編為農業區、保護區之田、旱地目土地，或依土地法編定之農業用地，或未依法編定而土地登記簿所記載田、旱地目之土地。（二）耕地以外之其他農業用地：1. 已辦理區域計畫非都市土地使用編定地區，經編定為林業用地、養殖用地、水利用地之土地。2. 都市計畫內之農業區與保護區或未辦理區域計畫非都市土地使用編定地區，土地登記簿記載為林、養、牧、原、池、水、溜、溝地目之土地；所謂自行耕作之農民，依行為時農業發展條例施行細則第14條第2項規定，係指農民自行以人力、畜力或農用機械操作、經營農業生產或實施共同經營、合作農場經營者，為自耕。其實施委託代耕者，以自耕論。又依行為時農業發展條例施行細則第15條第3項規定，耕地以外之其他農業用地承受人戶籍謄本記轉之職業限於直接從事農業生產之自然人。依據上開規定可知系爭土地經執行法院拍定時，應具備以下要件，始免徵土地增值稅：（一）移轉所有權時須為前開所稱之農業用地。（二）所有權移轉時，該農業用地係處於依法作農業使用期間。（三）耕地以外之其他農業用地，拍定者戶籍謄本登記之職業須為自行耕作之農民，且於拍定移轉後須繼續耕作。亦有最高行政法院101年11月22日101年度判字第994號判決可參。復查系爭土地於執

行法院77年8月4日拍定前，拍定人雖向執行法院出具自耕能力證明書，然未向原處分機關檢送其他符合上開行為時農業發展條例第27條免徵土地增值稅之相關證明文件，於拍定後士林分處核定系爭土地土地增值稅前，訴願人及拍定人亦未盡其協力義務，向原處分機關提出系爭土地符合免徵土地增值稅之相關證明文件，士林分處乃按一般用地稅率課徵系爭土地增值稅，並無適用法令錯誤之情形。另查土地稅法第39條之2規定，係於

78年10月30日修正公布，本案應無溯及適用之餘地。訴願主張，不足採據。惟查，本件系爭土地係不符行為時農業發展條例第27條免徵土地增值稅之規定，其按一般用地稅率課徵系爭土地之土地增值稅，並無違誤，原處分機關本應以此為論據，卻以訴願人未於繳納之日起5年內申請免徵土地增值稅並退還稅款，不符稅捐稽徵法第28條第1項規定為由，否准所請，其理由雖屬不當，然與上開應否准訴願人申請之結果並無二致。從而，依訴願法第79條第2項「原行政處分所憑理由雖屬不當，但依其他理由認為正當者，應以訴願為無理由。」之規定，原處分仍應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第79條第1項、第2項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 丁 庭 宇（公出）

委員 王 曼 萍（代理）

委員 劉 宗 德

委員 紀 聰 吉

委員 戴 東 麗

委員 柯 格 鐘

委員 葉 建 廷

委員 王 韻 茹

委員 吳 秦 雯

中華民國 102 年 10 月 30 日市長 郝龍斌

法務局局長 蔡立文 決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起2個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路3段1巷1號）