

臺北市政府 99.08.18. 府訴字第 09970091000 號訴願決定書

訴 願 人 馮○○

訴 願 代 理 人 劉○○

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 99 年 5 月 27 日北市稽內湖字第 09931587400 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、訴願人（原名馮○○，於民國【下同】 85 年 8 月 30 日改名為馮○○）原所有本市內湖區碧湖段 2 小段 xxx 地號持分土地（權利範圍為 546 2/10000，下稱系爭土地），於 79 年 4 月 18 日經臺灣士林地方法院民事執行處強制執行拍定予案外人曾○○，嗣經原處分機關所屬內湖分處核定按一般用地稅率課徵土地增值稅，並請該法院民事執行處代為扣繳土地增值稅新臺幣 963 萬 6,585 元在案，該民事執行處並以 80 年 4 月 17 日士院仁民執智字第 1945 號函檢送分配表通知債權人○○股份有限公司及債務人即訴願人到場實施分配，系爭土地之土地增值稅款於 80 年 5 月 21 日劃解入庫在案。嗣訴願人以系爭土地為行為時農業發展條例第 27 條所定之農業用地，於 98 年 11 月 9 日向原處分機關所屬內湖分處申請系爭土地應依行為時土地稅法第 39 條之 2 規定免徵土地增值稅，經該分處審認訴願人申請免徵土地增值稅而請求退還之稅款，係屬稅捐稽徵法第 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，應自繳納之日起 5 年內提出申請，屆期未申請者，不得再申請退還。另依行政程序法第 131 條規定，公法上請求權，除法律有特別規定外，因 5 年間不行使而消滅，是不論依稅捐稽徵法第 28 條或行政程序法第 131 條規定，訴願人請求退還稅款，已逾 5 年請求權消滅時效，乃以 98 年 11 月 19 日北市稽內湖甲字第 0983274600 號函復訴願人否准所請。訴願人不服，於 98 年 12 月 7 日第 1 次向本府提起訴願。
- 二、嗣經原處分機關所屬內湖分處重新審查後，以本案尚有相關事證待查明，乃以 98 年 12 月 15 日北市稽內湖甲字第 09832892100 號函通知訴願

人，並副知本府訴願審議委員會，自行撤銷上開該分處 98 年 11 月 19 日北市稽內湖甲字第 09832746000 號函。嗣經本府以原處分已不存在為由，以 99 年 1 月 15 日府訴字第 09970002200 號訴願決定：「訴願不受理。」其間，原處分機關所屬內湖分處重新審查後，仍以本案不論依稅捐稽徵法第 28 條或行政程序法第 131 條規定，訴願人請求退還稅款，已逾 5 年請求權消滅時效為由，乃以 99 年 4 月 19 日北市稽內湖甲字第 0931427000 號函復訴願人否准所請。訴願人不服，於 99 年 5 月 3 日第 2 次向本府提起訴願。

三、嗣經原處分機關重新審查後，審認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 99 年 5 月 27 日北市稽內湖字第 09931587400 號函通知訴願人，並副知本府訴願審議委員會，自行撤銷上開內湖分處 99 年 4 月 19 日北市稽內湖甲字第 09931427000 號函及否准所請。嗣經本府以原處分已不存在為由，以 99 年 7 月 22 日府訴字第 09970078800 號訴願決定：「訴願不受理。」其間，訴願人仍不服原處分機關 99 年 5 月 27 日北市稽內湖字第 09931587400 號函，於 99 年 6 月 3 日第 3 次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按稅捐稽徵法第 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。」第 10 條規定：「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。.....。」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。」第 30 條之 1 第 4 款規定：「依法免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應依左列規定核定其移轉現值並發給免稅證明，以憑辦理土地所有權移轉登記：.....四、依第三十九條之二第一項規定，免徵土地增值稅之農業用地，以權利變更之日當期之公告土地現值為準。」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。」

78 年 10 月 30 日修正之土地稅法第 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農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水、漁用碼頭、水稻育苗用地、儲水池、農用溫室及其他農用之土地；.....。」第 39 條之 2 第 1 項規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」

農業發展條例第 3 條第 10 款規定：「本條例用辭定義如下：.....十、農業用地：指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內，依法供下列使用之土地：（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。」第 37 條第 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。」

72 年 8 月 1 日修正之農業發展條例第 3 條第 10 款規定：「本條例用辭定義如下：.....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。」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。」

農業發展條例施行細則第 2 條規定：「本條例第三條第十款所稱依法供該款第一目至第三目使用之農業用地，其法律依據及範圍如下：一、本條例第三條第十一款所稱之耕地。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，經國家公園管理處會同有關機關認定合於前三款規定之土地。」第 14 條之 1 規定：「農業用地經依法律變更為非農業用地，經該法律主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業用地作農業使用證明書者，得適用本條例第三十七條第一項、第三十八條第一項或第二項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦：一、依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准予變更後計畫用途使用者。二、已發布細部計畫地區，都市計畫書規定應實施市地重劃或區段徵收，於公告實施市地重劃或區段徵收計畫前，未依變更後之計畫用途申請建築使用者。」

89 年 6 月 7 日修正之農業發展條例施行細則第 2 條規定：「本條例第三條第一項第十款所稱依法供該款第一目至第三目使用之農業用地，其法律依據及範圍如下：一、本條例第三條第一項第十一款所稱之耕地。二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內編定之林業用地、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道地目土地，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或暫未依法編定之田、旱地目之土地。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，經國家公園管理處會同有關機關認定合於前三款規定之土地。前項農業用地經依法律變更編定為非農業用地，在依法應完成之細部計畫尚未完成，無法依變更後之用地使用，經上開法律主管機關認定仍應依原來農業用地使用分區別或用地別管制使用者，得適用本條例第三十七條第一項、第三十八條第一項或第二項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦。」

73年9月7日修正之農業發展條例施行細則第14條規定：「本條例第二十七所稱依法作農業使用期間及繼續耕作之農業用地，指本條例第三條第一項之農業用地，並符合左列情形之一者：一、本條例第三條第十款之耕地。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。」

土地稅法施行細則第57條規定：「本法第三十九條之二第一項所定農業用地，其法律依據及範圍如下：一、農業發展條例第三條第十一款所稱之耕地。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三款規定之土地。」第57條之1規定：「農業用地經依法律變更為非農業用地，經該法律主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業用地作農業使用證明書者，得適用本法第三十九條之二第一項規定，不課徵土地增值稅：一、依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者。二、已發布細部計畫地區，都市計畫書規定應實施市地重劃或區段徵收，於公告實施市地重劃或區段徵收計畫前，未依變更後之計畫用途申請建築使用者。」

79年10月12日修正之土地稅法施行細則第57條規定：「本法第三十九條之二第一項所稱依法作農業使用時及繼續耕作之農業用地，指左列土地。一、耕地：依區域計畫法編定之農牧用地，或依都市計畫法編定為農業區、保護區之田、旱地目土地，或未依法編定而土地登記簿記載為田、旱地目之土地。二、耕地以外之其他農業用地：依區域計畫法編定之林業用地、養殖用地、水利用地、或都市計畫農業區、保護區及未依法編定地區而土地登記簿所記載為林、養、牧、原、池、水、溜、溝八種地目之土地。本法第三十九條之二第一項所稱自行耕

作之農民，指自行以人力、畜力或農用機械操作、經營農業生產或實施共同經營、合作農場經營或實施委託代耕之自然人。本法第三十九條之二第二項所稱權利變更之日，指契約成立之日、法院判決確定之日、訴訟上和解或調解成立之日或法律事實發生之日。」第 58 條規定：「依本法第三十九條之二第一項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，送主管稽徵機關。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，送主管稽徵機關。前項土地登記簿謄本如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。第一項第二款之承受人，以其戶籍謄本記載之職業為農民者為限。」

財政部 91 年 12 月 26 日臺財稅字第 0910458277 號函釋：「主旨：有關原為農業用地於 65 年經都市計畫編定為××風景區土地之繼承、贈與或移轉，其遺產稅、贈與稅或土地增值稅之徵免，復如說明.....說明：.....三、至於土地增值稅部分，本案土地於 65 年既經都市計畫編定為××風景區土地（非屬都市計畫內農業區或保護區之農業用地），其於 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正增訂第 27 條條文生效時，已非屬農業發展條例施行細則第 2 條第 2 項規定之『前項農業用地』，故於移轉時應無上述農業發展條例第 37 條第 1 項（土地稅法第 39 條之 2 第 1 項）不課徵土地增值稅規定之適用。」

98 年 7 月 30 日臺財稅字第 09804730570 號函釋：「主旨：所報原為農業用地於 72 年 8 月 3 日前因都市計畫變更編定為非農業區土地，在細部計畫未完成前，無法依據變更後之土地使用，經主管機關認定仍應依原來農業土地使用分區或用地別管制使用者，移轉時可否依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅案，仍請參照本部 91 年 12 月 26 日臺財稅字第 0910458277 號函說明三辦理。說明：.....二、查 89 年 1 月 26 日修正公布前農業發展條例第 27 條（土地稅法第 39 條之 2 第 1 項）規定：『農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。』修正後第 37 條（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。』修正前免徵土地增值稅規定係於 72 年 8 月 3 日增訂生效。按此，行政院 83 年 11 月 28 日臺 83 財字第 44533 號函示

：『農業用地經都市計畫變更為新市鎮特定區、住宅區或其他使用分區，在細部計畫尚未完成前，如經都市計畫主管機關認定，仍應依原來之土地使用分區別（或用地別）管制而視為農業用地，其於移轉或繼承時，仍有土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 31 條規定之適用。』所稱『農業用地』，就土地增值稅免徵規定之適用而言，應與修正前農業發展條例第 27 條規定之農業用地要件一致，即 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正生效後，符合同條例施行細則第 14 條規定範疇之農業用地，嗣經變更為非農業用地者為限，前經本部 86 年 10 月 22 日臺財稅字第 861922200 號函、91 年 5 月 21 日臺財稅字第 0910453054 號函及行政院秘書處 91 年 9 月 16 日院臺財字第 0910043469 號函示在案。三、現行農業發展條例施行細則第 14 條之 1 第 1 款（土地稅法施行細則第 57 條之 1 第 1 款）規定：『農業用地經依法律變更為非農業用地，經該法律主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業用地作農業使用證明書者，得適用本條例第 37 條第 1 項、第 38 條第 1 項或第 2 項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦：一、依法應完成之細部計畫尚未完成，未能准許依變更後計畫用途使用者。』係源於前揭行政院函示，上開細則規定所稱『農業用地』，就土地增值稅不課徵規定之適用而言，依立法沿革及目的，應係指農業發展條例 72 年 8 月 3 日修正生效後，符合同條例施行細則規定範疇之農業用地而言，前經本部 91 年 12 月 26 日臺財稅字第 0910458277 號函說明三、93 年 10 月 22 日臺財稅字第 0930477517 號函及 96 年 3 月 5 日臺財稅字第 09604706530 號函示，並副知行政院農業委員會有案，且此同一見解，亦經最高法院 95 年度判字第 00193 號、95 年度判字第 00413 號、95 年度判字第 00978 號及 95 年度判字第 01018 號判決在案。四、……貴轄社子島地區原為農業用地，於 59 年 7 月 4 日公告『陽明山管理局轄區主要計畫案』內，劃為非農業區土地部分及陽明山區域原為保護區內之農業用地，於 68 年 12 月 20 日經都市計畫變更編定為住宅區部分，在細部計畫尚未完成前，無法依據變更後之土地使用，經主管機關認定仍應依原來農業土地使用分區或用地別管制使用者，移轉時可否土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，均請參照本部 91 年 12 月 26 日台財稅字第 0910458277 號函說明三辦理，以符規定……。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 系爭土地由執行法院拍賣，原處分機關依職權計課，並函請執行法院代為扣繳，不可能發生稅捐稽徵法第 28 條所定納稅義務人「自行」適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之情事，即無稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定 5 年時效之適用；復按行政法院 80 年 6 月份庭長評事聯席會議闡釋行為時農業發展條例第 27 條規定，合於行為時農業發展條例第 27 條所定免稅要件者，當然發生免稅效果，本無待人民之申請。故符合行為時土地稅法第 39 條之 2 規定之農業用地由自耕農買受者，當然免徵土地增值稅，稽徵機關應依職權作成免徵土地增值稅之行政處分，及依職權辦理退稅。
- (二) 原處分機關以系爭土地非農業用地作為其否准申請之理由，其認事用法有誤。依行為時法律所謂農業用地，參照司法院釋字第 566 號解釋，立法者並未限定該土地須為依法編定為農牧、農業用途或田、旱地目，始為農業用地，足見所謂農業用地不必編定為農牧用地或編定為田、旱地目。易言之，凡直接生產用地未被認定為荒地，即為農業用地。查系爭土地為農業用地並作農業使用，所以一直按田賦課徵，故系爭土地自訴願人取得後至移轉時，一直課徵田賦，足見系爭土地依法作農業使用，並無疑義。又依財政部 83 年 11 月 29 日臺財稅字第 830625682 號函釋意旨，都市土地經變更使用分區為非農業用地，應視為耕地以外之其他農用土地，免徵土地增值稅。最高行政法院 81 年度判字第 1525 號判決意旨認為，農地經編定為公共設施保留地後，繼續作為農地使用，雖與作為農業發展條例？勵農地之立法旨趣有間，惟依都市計畫法第 50 條規定，取得期限內繼續為原來使用，自應有農業發展條例之適用，原處分機關認無農業發展條例第 27 條規定之適用，自有未洽。

三、按土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 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。次按，財政部 91 年 12 月 26 日臺財稅字第 0910458277 號函釋意旨，72 年 8 月 3 日農業發展條例修正增訂第 27 條條文（現為第 37 條第 1 項）生效前，倘土地已經都市計畫編定非屬都市計畫內農業區或保護區之農業用地，則該土地自無前揭土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 37 條得免徵土地增值稅規定之適用。查訴願人所有系爭土地，原地目為「林」，經本府於 58 年 8 月 22 日公告，將本案系爭土地劃設編定為「公園用地（公共設施用地）」。有本府都市發展局 99 年 5 月 18 日北市都測字

第 09 933613600 號函及系爭土地分區單筆查詢結果畫面等影本附卷可稽。準此，本案系爭土地於 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正增訂第 27 條條文生效時，業經本府公告為公園用地（公共設施用地），非屬當時農業發展條例第 3 條第 10 款所定之農業用地，故系爭土地自無土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及農業發展條例第 37 條第 1 項得不課徵土地增值稅規定之適用，原處分機關否准訴願人所請，自屬有據。

四、至訴願人主張原處分機關以系爭土地非農業用地作為其否准申之理由，其認事用法有誤云云。查系爭土地既於 58 年 8 月 22 日經本府公告劃設編定為公園用地（公共設施用地）後，已非農業發展條例第 3 條第 10 款所定之農業用地，詳如前述，依首揭財政部函釋意旨，本件系爭土地並無 89 年 6 月 7 日修正之農業發展條例施行細則第 2 條第 2 項或現行農業發展條例施行細則第 14 條之 1 規定之適用。是訴願主張，顯係誤解法令，不足採據。從而，原處分機關所為處分，揆諸首揭規定，並無不合，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，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 蔡 立 文
副主任委員 王 曼 萍
委員 劉 宗 德
委員 陳 石 獅
委員 紀 聰 吉
委員 戴 東 麗
委員 林 勤 綱
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清

中華民國 99 年 8 月 18 日
市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 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，並抄副本送本府。

（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）

