

訴願人：○○○

代理人：○○○

原行政處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

緣訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關竹東分處 98 年 7 月 15 日新縣稅東一字第 0980043649 號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主文

訴願駁回。

事實

一、緣訴外人○○○所有坐落新竹縣寶山鄉○○○段○○○段 314 及 315 地號等 2 筆土地，經臺灣新竹地方法院執行拍賣，於 84 年 3 月 15 日由訴願人拍定取得，原處分機關竹東分處依該院民事執行處函囑核算土地增值稅共計新臺幣（以下同）412 萬 9,748 元，函請法院代為扣繳，並於 85 年 7 月 23 日繳納在案。嗣訴願人於 98 年 6 月 4 日向原處分機關竹東分處申請，上開土地應按行為時農業發展條例第 27 條規定，作成免徵土地增值稅之行政處分，案經原處分機關竹東分處於 98 年 7 月 15 日以新縣稅東一字第 0980043649 號函否准其所請，訴願人不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願意旨略謂：

- （一）系爭農地符合行為時農業發展條例第 27 條規定，申請原處分機關竹東分處依該法條規定免徵土地增值稅，並依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定退稅，原處分機關以訴願人承受土地時，職業為「家庭管理」為由否准，認有侵害其權益。
- （二）系爭農地於移轉時，即符合行為時農業發展條例第 27 條規定，當然發生免稅效果，不待人民之申請，行為時土地稅法施行細則第 58 條規定，並非免稅效果之規定，原處分機關竹東分處自無以作為處分基礎之餘地，此改制前最高行政法院闡釋有案，原處分機關竹東分處處分基礎用法不當。
- （三）原處分機關竹東分處於執行法院通知核算土地增值稅時，不依法免徵，竟依一般稅率計課，致訴願人溢繳稅額，自屬稅捐稽徵法第 28 條第 2 項可歸責於政府機關之錯誤，原處分機關竹東分處自應依法退還溢繳之稅額等語。

三、答辯意旨略謂：

(一) 按「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 2 年內查明退還，其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限。」為稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所明定。

次按「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…等方式之移轉…。」「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。」「本法第 39 條之 2 第 1 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：…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。」「依本法第 39 條之 2 第 1 項申請免徵土地增值稅者，依左列規定辦理：一、耕地：…。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、承受人戶籍謄本及繼續作農業使用承諾書，送主管稽徵機關。」「第 1 項第 2 款之承受人，以其戶籍謄本記載之職業為農民者為限。」則分別為土地稅法第 5 條、行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項（即行為時農業發展條例第 27 條規定）、行為時土地稅法施行細則第 57 條第 1 項、第 58 條第 1 項及第 3 項所明定。

二、依行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項（即農業發展條例第 27 條）規定農業用地移轉得免徵土地增值稅之條件為「依法作農業使用」、「移轉與自行耕作之農民」及「移轉後繼續耕作」，須三項全部符合始可免徵土地增值稅。查本件訴願人於 84 年 4 月 24 日因拍賣取得系爭 2 筆土地，依行為時土地稅法施行細則第 57 條第 1 項規定，係屬耕地以外之其他農業用地，依行為時土地稅法施行細則第 58 條第 3 項規定，承受土地之訴願人，須戶籍謄本記載之職業為「農民」，始有行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項免徵土地增值稅之適用，故原處分機關竹東分處於查得訴願人承受系爭土地時，戶籍謄本記載之職業為「家庭管理」並非是「農民」，與規定不符，即以 98 年 7 月 15 日新縣稅東一字第 0980043649 號函否准訴願人之申請，洵屬有據，並無違誤。

三、又查本件系爭土地於法院假扣押時，債務人（即系爭土地之原所

有權人楊輝煬)同居人楊輝國稱土地上有自建之廠房約 500 坪左右，係作塑膠花工廠之用，此有臺灣新竹地方法院 83 年 10 月 13 日之假扣押執行筆錄記載附卷可稽。因此系爭土地於訴願人承受時已未作農業使用，故與行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定免徵土地增值稅之條件，除有「移轉與自行耕作之農民」條件不符外，尚有與「依法作農業使用」之條件有違。

四、再按行為時財政部 80 年 11 月 5 日台財稅第 800387681 號函釋規定「關於耕地以外之其他農業用地，申請依土地稅法第 39 條之 2 免徵土地增值稅之有關疑義，應依本部邀集相關機關會商結論辦理。說明：二、經本部邀集內政部等有關機關會商獲致結論如次：（一）耕地以外之其他農業用地移轉，申請依土地稅法第 39 條之 2 規定免徵土地增值稅，其土地承受人能否自耕之認定，應比照內政部訂頒之「自耕能力證明書之申請及核發注意事項」第六（二）點規定，以承受農地與申請人之住所應在同一縣市或不同縣市毗鄰鄉（鎮、市、區）範圍內者為限，前項住所並應於戶籍登記滿六個月以上，始得受理。（編者註：現行規定已作文字修正並改列第八（二）點）（二）耕地以外之其他農業用地之承受人，戶籍謄本登記職業欄為「半自耕農」者，依內政部 66 年 6 月 2 日台內戶字第 729595 號函、70 年 6 月 3 日台內戶字第 24024 號函規定，應符合土地稅法施行細則第 58 條第 3 項所稱戶籍謄本記載之職業為『農民』之規定。」查訴願人於承買系爭土地時，係設籍在桃園市○○○里○○○鄰○○○路○○○號，設籍地與系爭土地坐落新竹縣寶山鄉並未在同一縣市，也不在毗鄰鄉（鎮、市、區）範圍內，且承受系爭土地之訴願人戶籍謄本登記欄又非「農民」，因此系爭土地之承受人（訴願人）依上揭財政部函釋規定，亦不符行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項所稱「自行耕作之農民」，故本件系爭土地於拍定時，其承受人形式上自行耕作農民之資格審查即已不符，再加上系爭農地於法院拍定點交前已建有未辦保存登記之工廠，實質上已未作農業使用，原處分機關竹東分處認其無免徵土地增值稅之適用並無不合，否准所請，實未有侵害訴願人之權益。

五、系爭土地移轉時，不符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項免徵土地增值稅之規定，已如前述，故於系爭土地拍定後，是否有依行

為時土地稅法施行細則第 58 條第 1 項規定，檢附相關資料向原處分機關竹東分處提出申請，對原土地增值稅之核定並無影響。訴願人於承受系爭土地 14 年後，主張系爭土地移轉時符合行為時農業發展條例第 27 條規定，當然發生免稅效果，不待人民申請乙節，除對法令有誤解外，其主張亦與事實不符。原處分機關竹東分處否准其申請土地增值稅之處分並無違誤。另系爭土地既與免徵土地增值稅之規定不符，原處分機關竹東分處 84 年依執行法院通知核算土地增值稅，並無適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤情事，訴願人亦無溢繳稅款，訴願人主張原處分機關竹東分處應依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定退還溢繳土地增值稅乙節，依法無據，實不可採云云。

理 由

- 一、本縣各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分均應視為原處分機關所為之處分，合先敘明。
 - 二、按「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…等方式之移轉…。」「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。」「本法第 39 條之 2 第 1 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：…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。」「依本法第 39 條之 2 第 1 項申請免徵土地增值稅者，依左列規定辦理：一、耕地：…。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、承受人戶籍謄本及繼續作農業使用承諾書，送主管稽徵機關。」「第 1 項第 2 款之承受人，以其戶籍謄本記載之職業為農民者為限。」則分別為土地稅法第 5 條、行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項（即行為時農業發展條例第 27 條規定）、行為時土地稅法施行細則第 57 條第 1 項、第 58 條第 1 項及第 3 項所明定。
- 又按「『提起行政爭訟，須其爭訟有權利保護必要，即具有爭訟之利益為前提，倘對於當事人被侵害之權利或法律上利益，縱經審議或審判之結果，亦無從補救，或無法回復其法律上之

地位或其他利益者，即無進行爭訟而為實質審查之實益。』司法院釋字第 546 號解釋在案。……『土地為有償移轉者，土地增值稅之納稅義務人，為原所有權人』，土地稅法第 5 條第 1 項第 1 款定有明文。準此可知，土地稅法第 4 章土地增值稅之規定，土地增值稅係於土地所有權移轉，對土地因漲價之受益者，即出賣人課徵土地增值稅。就本件訴外人 000 所有系爭土地拍賣而言，居於債權人地位之原告，對系爭土地拍賣課徵土地增值稅，雖影響債權受分配之金額，惟此僅屬經濟上之利害關係，並非法律上之利益，縱因系爭稅款之繳納受有經濟上利益受侵害，尚非法律上利益之受害人，依上揭說明，自不得提起行政訴訟。」為臺中高等行政法院 97 年度訴字 283 號判決所闡明。

再按行為時財政部 80 年 11 月 5 日台財稅第 800387681 號函釋規定：「關於耕地以外之其他農業用地，申請依土地稅法第 39 條之 2 免徵土地增值稅之有關疑義，應依本部邀集相關機關會商結論辦理。說明：二、經本部邀集內政部等有關機關會商獲致結論如次：（一）耕地以外之其他農業用地移轉，申請依土地稅法第 39 條之 2 規定免徵土地增值稅，其土地承受人能否自耕之認定，應比照內政部訂頒之「自耕能力證明書之申請及核發注意事項」第六（二）點規定，以承受農地與申請人之住所應在同一縣市或不同縣市毗鄰鄉（鎮、市、區）範圍內者為限，前項住所並應於戶籍登記滿六個月以上，始得受理。（編者註：現行規定已作文字修正並改列第八（二）點）（二）耕地以外之其他農業用地之承受人，戶籍謄本登記職業欄為「半自耕農」者，依內政部 66 年 6 月 2 日台內戶字第 729595 號函、70 年 6 月 3 日台內戶字第 24024 號函規定，應符合土地稅法施行細則第 58 條第 3 項所稱戶籍謄本記載之職業為『農民』之規定。」

- 三、卷查本案訴願人主張系爭農地符合行為時農業發展條例第 27 條規定，申請原處分機關竹東分處依該法條規定免徵土地增值稅，並依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定退稅，原處分機關以訴願人承受土地時，職業為「家庭管理」為由否准，認有侵害其權益云云。惟查依行為時土地稅法施行細則第 58 條第 3 項規定，土地之承受人，須戶籍謄本記載之職業為「農民」，始有行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項免徵土地增值稅之適用

，本案經原處分機關查證訴願人承受系爭土地時，戶籍謄本記載之職業為「家庭管理」並非是「農民」，與上開規定不符；再查原處分機關查得訴願人於承買系爭土地時，係設籍在桃園市南華里6鄰中華路130號，設籍地與系爭土地坐落新竹縣寶山鄉並未在同一縣市，亦未在毗鄰鄉（鎮、市、區）範圍內，訴願人尚非符合前揭財政部80年11月5日台財稅第800387681號函釋意旨，亦不符合前揭行為時土地稅法第39條之2第1項所稱「自行耕作之農民」之規定。是以訴願人之主張尚非可採。

- 四、次查原處分機關答辯稱「本案系爭土地於法院假扣押時，債務人(即系爭土地之原所有權人楊輝煬)同居人楊輝國稱土地上有自建之廠房約500坪左右，係作塑膠花工廠之用」並有臺灣新竹地方法院83年10月13日之假扣押執行筆錄影本附卷可稽。是以本案系爭土地於訴願人承受時已未作農業使用，與前揭行為時土地稅法第39條之2第1項規定免徵土地增值稅之要件，尚非符合。
- 五、末查就本案系爭土地拍賣程序而言，訴願人僅居於拍定人地位，對系爭土地拍賣課徵土地增值稅，尚無法律上利益受有損害，此有前揭臺中高等行政法院97年度訴字283號判決可資參照，是以本案訴願人之請求，已屬欠缺權利保護必要。從而原處機關否准訴願人退稅申請所為之處分，揆諸首揭規定及判決意旨，洵屬有據，並無違誤，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無需一一斟酌，併此敘明。
- 六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第79條第1項規定，決定如主文。