

訴願人：○○○

○○○

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 96 年 10 月 18 日 96 新縣稅東一字第 0960046179 號函所為處分，本府依法決定如左：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、緣訴願人○○○及○○○等 2 人於 85 年間訂約出售座落竹東鎮○○○等 19 筆土地予訴外人○○○等人並申報移轉現值，經原處分機關竹東分處核定應納土地增值稅計新台幣（以下同）各 614 萬 7,635 元，合計 1,229 萬 5,270 元，該稅款於 85 年間繳清，並於 85 年及 86 年間辦竣移轉登記。嗣訴願人等於 96 年 10 月 1 日檢附科學工業園區管理局 85 年核發系爭○○○、○○○、○○○…地號等 15 筆土地為「新竹科學工業園區特定區主要計畫」都市計畫，使用分區為「工業區」之簡便行文表影本，主張系爭 19 筆土地於 85 年出售時，雖為農地，但土地使用分區為工業區，以致全部繳納土地增值稅，惟使用分區證明書之備註欄（二）該地區目前正辦理都計通檢中，完成法定程序後，以重新發布實施之計畫分區為準，本案工業區至今尚未開發，今依 89 年 6 月 7 日修正之農業發展條例施行細則第 2 條規定，土地移轉早已恢復農免報稅，向原處分機關竹東分處申請退還其 85 年間繳納之土地增值稅。經原處分機關竹東分處依稅捐稽徵法第 28 條規定，以 96 年 10 月 18 日 96 新縣稅東一字第 0960046179 號函否准所請。訴願人等不服，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：系爭土地至今十餘年，現場仍保持農地並未開發，顯然以工業區用課徵土地增值稅，實屬不當，依農業發展條例施行細則第 2 條所載，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 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，本人長期居住於國外，不懂稅法條例，以致遲延至今才申請退還土地增值稅，本案並不適用稅捐稽徵法第 28 條規定等語。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 按「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」為稅捐稽徵法第 28 條所明定。
- (二) 次按「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…」、「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：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 39 條之 2 第 1 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…」及「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：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 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。」分別為行為時土地稅法第 10 條、第 39 條之 2 第 1 項暨同法施行細則第 57 條及第 58 條所明定。
- (三) 按稅捐稽徵法第 23 條規定稅捐之徵收期間為 5 年，如已逾 5

年，則不得再行徵收，故稅捐稽徵法第 28 條規定，凡因適用法令錯誤、計算錯誤而溢繳之稅款，論其本質為公法上不當得利，就該申請退還之稅款，屬於稅法上不當得利，其退稅期間亦為 5 年，倘有非屬上開稅捐稽徵法第 28 條規定範圍之退稅請求權，因其仍係屬與稅捐稽徵法相關之公法上不當得利案件，其請求權消滅時效期間，自應適用稅捐稽徵法第 28 條之規定，始符公平，有財政部 95 年 12 月 6 日台財稅字第 09504569920 號函及法務部 95 年 10 月 14 日法律字第 0950038156 號函可按。本案訴願人等於 85 年間訂約買賣系爭 19 筆土地，並申報移轉現值，有土地增值稅（土地現值）申報書影本附卷可稽，本處據以按一般應稅土地核定其應納土地增值稅合計 1,229 萬 5,270 元後，訴願人業於 85 年 7 月至 12 月間繳納，並未提出異議，至訴願人等於 96 年 10 月 1 日以系爭土地之工業區至今尚未開發，符合 89 年修正之農業發展條例施行細則第 2 條農業用地，故認系爭土地於 85 年出售時，應可依 89 年修正之農業發展條例施行細則第 2 條規定，不課徵土地增值稅，而申請退還 85 年間所繳納之土地增值稅，即屬訴願人因適用法律錯誤而申請退還溢繳之稅款，自應受稅捐稽徵法第 28 條規定之拘束，於繳納之日起 5 年內提出具體證明申請退還。則訴願人於 96 年 10 月 1 日始提出申請，顯已逾稅捐稽徵法第 28 條規定之 5 年退稅期限。

- (四) 次按「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。」為行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，又依財政部 80 年 12 月 31 日台財稅第 801266721 號函及 83 年 11 月 29 日台財稅第 830625682 號函分別明釋：「農業用地移轉，於辦竣產權移轉登記後，始檢附有關證明文件申請免稅，如其申請係由權利人與義務人共同提出，且經查明符合土地稅法第 39 條之 2 規定者，准予免徵土地增值稅。（因土地稅法第 39 條之 2 規定已於 89 年 1 月 28 日修正生效，已未列入土地稅法令彙編 96 年版，）」及「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。（本函係適用於 89 年 1 月 28

日土地稅法第 39 條之 2 修正生效前之案件)」。

- (五) 末按「一、有關行政程序法於 90 年 1 月 1 日施行前，非屬稅捐稽徵法第 28 條規定範圍之退稅請求權，其請求權之消滅時效期間，應類推適用稅捐稽徵法第 28 條之規定。至於行政程序法於 90 年 1 月 1 日施行後，上項退稅請求權之消滅時效期間，應適用該法第 131 條之規定。」為財政部 95 年 12 月 6 日台財稅字第 09504569920 號令規定。
- (六) 本案訴願人等於 85 年間訂約出售系爭 19 筆土地，並以「一般買賣」申報移轉現值，本處據以按一般應稅土地核定其應納土地增值稅合計 1,229 萬 5,270 元後，已繳納並於 85 年及 86 年辦竣移轉登記，嗣倘訴願人等認系爭土地有土地稅法第 39 條之 2 第 1 項免徵土地增值稅規定之適用時，應依財政部 80 年 12 月 31 日台財稅第 801266721 號函釋規定由權利人及義務人共同提出，並依上開法條函釋規定檢附有關證明文件供稅捐機關審核。本案系爭土地於 85 年及 86 年辦竣移轉登記後，訴願人迄至 96 年 10 月 1 日始單方持系爭土地中 15 筆土地之使用分區證明書向本處竹東分處主張屬農業用地移轉應免徵土地增值稅並申請退還已納之土地增值稅，其既未會同土地承買人併同申請，亦未檢附承買人為自行耕作之農民證明及其繼續作農業使用承諾書，而其僅檢附部分土地經科學工業園區管理局 85 年核發之使用分區證明書，備註欄內所載亦與 83 年 11 月 29 日台財稅第 830625682 號函釋「視為農業用地」規定不合，是系爭土地申報移轉現值時，即與行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項免徵土地增值稅之規定不符，故本案並無溢繳土地增值稅款之情事，自無退稅之事由。況依稅捐稽徵法第 28 條及財政部 95 年 12 月 6 日台財稅字第 09504569920 號函釋規定，不論係稅捐稽徵法第 28 條規定因適用法令錯誤、計算錯誤而溢繳之稅款，抑或行政程序法 90 年 1 月 1 日施行前，非屬稅捐稽徵法第 28 條規定範圍之退稅請求權，其退稅請求權皆有「5 年」消滅時效期間之適用，本案訴願人等於 85 年 7 月至 12 月間繳納土地增值稅後，並未提出異議，迄 96 年 10 月 1 日申請退稅時，其請求權顯已逾「5 年」消滅時效期間。
- (七) 次查農地開放自由買賣後，土地稅法第 39 條之 2 規定已於 89 年 1 月 28 日修正生效為「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。」，本案系爭土地係於

85 年間由訴願人等與承買人訂約買賣並申報土地移轉現值，經本處按一般應稅土地核定其應納土地增值稅後，業於 85 年 7 月至 12 月間繳納，並於 85 年至 86 年初陸續辦竣產權移轉登記，未提出異議，業已確定在案，訴願人等卻於 96 年 10 月申請依 89 年 1 月 28 日修正生效之土地稅法第 39 條之 2 第 1 項及第 39 條之 3 規定不課徵土地增值稅並退還已納稅款，顯係對法令適用有誤解，故原處分否准其退還土地增值稅之申請，其認事用法，揆諸前揭法條規定，洵無違誤云云。

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「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」為稅捐稽徵法第 28 條所明定。又「土地所有權移轉或設定典權時，權利及義務人應於訂定契約之日起 30 日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。但依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報其移轉現值。」為行為時土地稅法第 49 條第 1 項所明定。

又按財政部 80 年 12 月 31 日台財稅第 801266721 號函及 83 年 11 月 29 日台財稅第 830625682 號函分別明釋：「農業用地移轉，於辦竣產權移轉登記後，始檢附有關證明文件申請免稅，如其申請係由權利人與義務人共同提出，且經查明符合土地稅法第 39 條之 2 規定者，准予免徵土地增值稅。」及「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。（本函係適用於 89 年 1 月 28 日土地稅法第 39 條之 2 修正生效前之案件）」。

再按財政部 95 年 12 月 6 日台財稅字第 09504569920 號令：「一、有關行政程序法於 90 年 1 月 1 日施行前，非屬稅捐稽徵法第 28 條規定範圍之退稅請求權，其請求權之消滅時效期間，應類推適用稅捐稽徵法第 28 條之規定。至於行政程序法於 90 年 1 月 1 日施行後，上項退稅請求權之消滅時效期間，應適用該

法第 131 條之規定。」。

- 三、卷查本案訴願人主張系爭土地之工業區至今尚未開發，應可依 89 年修正之農業發展條例施行細則第 2 條規定，不課徵土地增值稅，而申請退還 85 年間所繳納之土地增值稅云云。惟查本件系爭土地增值稅，訴願人於 85 年間自行申報，經原處分機關核定後，已由訴願人於 85 年 7 月至 12 月間繳納完竣，並未提出異議，是以該課稅處分已告確定。該事實行為既係發生於 89 年 1 月 28 日修正土地稅法第 39 條之 2 規定之前，依實體從舊及法律不溯既往之法律適用原則，並不適用 89 年 1 月 28 日修正之土地稅法第 39 條之 2 規定，及 89 年 6 月 7 日修正之農業發展條例施行細則第 2 條規定。是以訴願人之主張尚非可採。
- 四、次查訴願人於 96 年 10 月 1 日單方向原處分機關竹東分處主張系爭土地屬農業用地移轉應免徵土地增值稅並申請退還已納之土地增值稅，惟其未會同土地承買人併同申請，亦未檢附承買人為自行耕作之農民證明及其繼續作農業使用承諾書，以及系爭土地經都市計畫主管機關認定，仍應依原來之土地使用分區別管制而視為農業用地等資料與前揭財政部 80 年 12 月 31 日台財稅第 801266721 號函及 83 年 11 月 29 日台財稅第 830625682 號函釋尚非符合，亦與行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項免徵土地增值稅之規定不符。又訴願人縱使檢具完備相關資料向原處機關請求免徵系爭土地之土地增值稅，惟參照前揭財政部 95 年 12 月 6 日台財稅字第 09504569920 號令意旨及稅捐稽徵法第 28 條之規定，訴願人因於 85 年 7 月至 12 月間繳納土地增值稅完竣，未提出異議，惟遲至 96 年 10 月 1 日始提出本件退稅申請，有原處分機關蓋於訴願人申請書之日期戳章影本附卷可稽，顯逾 5 年消滅時效期間。是以原處分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，並無不合，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。
- 五、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。

中 華 民 國 97 年 3 月 31 日