

訴願人：○○○

原行政處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

緣訴願人因申請退還 80 年至 98 年地價稅事件，不服原處分機關 99 年 9 月 28 日新縣稅東一字第 0990084716 號函所為之處分提起訴願，本府依法決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、緣訴願人於 99 年 9 月 8 日向原處分機關所屬竹東分局申請所有坐落新竹縣○○○段 88-10、88-11、88-15、88-17、88-20、89、398 及 400 地號等 8 筆土地為山坡地保育區之林業用地、農牧用地，依土地稅法第 22 條第 1 項及同法施行細則第 21 條規定，應課徵田賦，非課徵地價稅，並檢附 80 年至 98 年（缺 87、91 年度）地價稅繳納收據，申請依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項、第 3 項規定退還 80 年至 98 年已繳納之地價稅新臺幣（以下同）33 萬 4,174 元及其利息。經原處分機關審核結果，以 99 年 9 月 28 日新縣稅東一字第 0990084716 號函復訴願人略以：「台端所有坐落橫山鄉十分寮段…等 8 筆土地申請退還 80 年至 98 年間已納地價稅及利息乙案，經查前述地號土地雖為山坡地保育區之林業用地、農牧用地，然台端於 78 年 6 月 16 日向黃烈購買時，依農業發展條例第 27 條規定准予免徵土地增值稅，後因土地未作農業使用，遭本局竹東分局移罰在案，故台端取得上開土地時即未作農業使用為台端所知悉，且從取得迄今（78 年~98 年）均未曾有異議的繳納地價稅在案，是以台端於恢復農用時，並未向本局竹東分局提出課徵田賦之申請，所請退還繳納之地價稅及利息，無法辦理，惟系爭土地經本局竹東分局於 99 年 9 月 27 日會同竹東地政事務所人員會勘結果，已恢復作農業使用，准自 99 年起改課田賦。」，惟訴願人不服原處分機關否准退還 80 年至 98 年已繳納地價稅之上開函文，遂提起本件訴願，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) 訴願人所有坐落○○鄉○○○段土地，其中 88-10、88-11、88-15、88-17、88-20 地號土地，其使用地類別編定為林業用地；其餘 89、398、400 地號土地則編定為農牧用地，均屬非都市土地依法編定之農業用地，依土地稅法及土地稅法施行細則之規定，本應徵收田賦；且訴願人於 78 年 6 月 16 日向前手○○○購買上開土地時，尚依當時之農業發展條例第 27 條規定以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，准予免徵土地增值稅在案，足認系爭土地於訴願人買受時仍持續作農業使用，並無違規情形。
- (二) 而訴願人自取得系爭土地後，即仍維持原有林地之農地使用狀況，從未變更，但原行政處分機關竟謂訴願人於取得系爭土地時既未作農業使用，故遭竹東分局移罰在案云云，經查：(1) 行政處分之生效，必以送達或以他法使當事人知悉為要素，否則僅得認為屬於行政之內部行為而已。本件原行政處分機關主張對於對訴願人就系爭土地未作農業使用乙節給予行政處分移罰在案，則為何該行政處分並未送達予訴願人，並讓訴願人有申訴之機會？(2) 訴願人於受讓系爭土地時，既係依土地稅法 39 條之 2 之規定免徵土地增值稅在案，則若果如原行政處分機關所指有違法未作農業使用之情，則依法理應受處以原免徵土地增值稅兩倍之罰鍰併移送法院裁定才是。然則訴願人並未被處以罰鍰遑論收受法院之裁定文書，益證原行政處分機關指訴願人因系爭土地未作農業使用而遭移罰之說法時難令人信服。
- (三) 又原行政處分機關以訴願人自 78 年至 98 年間均未曾有異議的繳納地價稅，且未向竹東分局提出課徵田賦之申請為由，拒絕訴願人提出退還繳納之地價稅及利息之申請，實有違背法律之處：(1) 對於原課徵田賦之土地，以其未作農業使用而予以改課地價稅之要件，係在於土地是否確有未作農業使用之事實存在，並非以

土地所有權人有無對改課地價稅之情提出異議為據，亦即縱使因土地所有權人因不知法律以致未及對改課地價稅乙節提出異議，行政處分機關仍應盡其查明事實之責任，否則即有違背租稅法定主義及實質課稅原則。(2) 查系爭土地被課以地價稅之總面積，於 88 年以前，為 32913 平方公尺，達 9956 坪，將近 1 萬坪之土地，僅憑訴願人一己之力，於甫取得土地所有權不久，即得予以將全部土地均未作農業使用，誠屬不可能之任務；事實上，訴願人從未對系爭土地作任何之開發或改變，仍維持移轉所有權准予免徵土地增值稅時之土地使用狀態，可自目前係爭土地上處處大樹林立，樹齡均至少 20 年以上，即足以證明訴願人確實未違法使用系爭土地，原行政處分機關自不應予以改課以地價稅，或者縱有部分因雜草叢生不被認為做農業使用，至少亦應依財政部 75 年 8 月 30 日台財稅字第 7567499 號以及 80 年 11 月 28 日台財稅字第 800421421 號函釋，確實查明其變更為非農業使用之面積，分別課徵田賦及地價稅，而非全部課以地價稅。

(四) 按行政行為，應以誠實信用之方法為之；行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意，分別為行政程序法第 8 條、第 9 條之明文規定。經查，非都市土地依法編定之農業用地，原則上為應徵田賦者，縱因未作農業使用而遭改課以地價稅，原行政處分機關亦當於每年開出地價稅單之前，盡其調查之義務，或者至少亦應隨同稅單發文處請納稅義務人注意其所有土地為本應徵收田賦者，因未做農業使用而遭改課地價稅如有異議應提出申請主張權利，請求原處分機關依稅捐稽徵法第 28 條第 2、3 項規定退還訴願人已繳之地價稅及其利息云云。

三、答辯意旨略謂：

(一) 經查系爭土地為非都市土地，經編定為山坡地保育區林業用地，原屬應課徵田賦(自 76 年第 2 期起停徵)之土地，原土地所有權人黃烈於 78 年 5 月 20 日將系爭土地移轉予訴願人，雙方於 78 年 5 月 20 日向原處分機關申報土地移轉現值，斯時係以農業用地移轉，申請依行為時農業發展條例第 27 條規定免徵土地增值

稅，並經核准免徵土地增值稅在案。嗣訴願人於 78 年 5 月間取得系爭土地後，被查獲系爭土地有行為時土地稅法第 55 條之 2 之不繼續耕作之情事，遭原處分機關移請法院按上開行為時土地稅法第 55 條之 2 規定裁罰在案，此有原處分機關竹東分局系爭土地之土地卡上蓋有「已移罰」之戳章可按，且原處分機關土地增值稅之違章案件登記簿亦詳列載明違章編號、收文號碼、受處分人（即訴願人）、受處人地址、身分證字號、移送法院裁罰之日期、文號、法院裁定日期、文號、裁罰之金額、罰鍰之繳納日期及罰鍰之分配等資料，足證系爭土地於訴願人取得後，確有行為時土地稅法第 55 條之 2 不繼續耕作，而被法院裁罰之情事，又裁罰之書面資料，因在 20 年前左右，已逾「新竹縣政府稅捐稽徵局暨分局檔案保存年限區分表」所定之公文保存年限 10 年之規定而銷毀，然此並不影響訴願人取得系爭 8 筆土地後有被裁罰之事實，則訴願人主張系爭土地自 78 年 5 月 20 日購買起，未做任何開發、未有違規情形、被罰之行政處分並未送達訴願人、也未收受法院之裁定書乙節，顯係臨訟飾詞。

- (二) 依原處分機關之土地卡及土地增值稅違章案件處理登記簿所載，訴願人於 78 年 5 月間取得系爭土地後，應有行為時土地稅法第 55 條之 2 第 3 款規定非依法令變更為非農業用地使用之情形，原處分機關乃依財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函釋規定，將原課徵田賦之系爭土地改課徵地價稅，故系爭土地已變更為課徵地價稅之土地，嗣後訴願人如對每年課徵地價稅之處分不服，依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定，應於每年繳納期間屆滿翌日起算 30 日內申請復查，若對復查決定仍有不服，亦得依法循行政救濟程序提起訴願及行政訴訟，或依稅捐稽徵法第 17 條規定向原處分機關申請查對更正，惟訴願人對原處分機關歷年課徵地價稅之處分，均未有任何異議或不服之表示，依稅捐稽徵法第 34 條第 3 項規定，系爭土地歷年核課地價稅之處分均已確定，已具有形式上之確定力，對訴願人即發生拘束力，則訴願人在購買系爭土地 21 年後，始向原處分機關主張原改課地價稅

且已確定之處分有誤，申請依稅捐稽徵法第 28 條規定退還 80 年至 98 年溢繳之地價稅，訴願人自應就該核稅處分究依行為當時有何法令上之錯誤，或與行為時之解釋判例有何牴觸，負舉證責任，並對其自 78 年起購買系爭土地起，繼續作農業使用，而未有變更作非農業使用之情事，提出相關積極事證加以證明，原處分機關始得據以審理，此臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2396 號、94 年度訴字 3618 號及最高行政法院 97 年度判字第 1061 號判決亦採相同之見解。準此，訴願人既主張原處分機關應依財政部 80 年 11 月 28 日台財稅字第 800421421 號函釋規定，確實查明其變更為非農業使用之面積，分別課徵田賦及地價稅，即應提出具體事證以實其說，惟訴願人僅空言主張系爭土地應按變更未作農業使用之面積改課地價稅，並要求原處分機關退還其自 80 年起繳納之地價稅，自無可採。

- (三) 又查，訴願人取得系爭土地後，因有非作農業使用之情形而被改課徵地價稅，系爭土地即為課徵地價稅之土地，嗣後如已恢復作農業使用，除應由土地所有權人提出申請，且經原處分機關查明已恢復作農業使用後，始得准自申請之當年起改課田賦，否則仍應課徵地價稅，此財政部 81 年 7 月 29 日台財稅第 810298049 號函釋及 89 年 7 月 15 日台財稅第 0890454860 號函釋亦為此意旨。又按司法院釋字第 537 號解釋，因稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之甚詳，因此，依憲法第 19 條「人民有依法納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要，故土地稅法第 41 條及土地稅減免規則第 24 條相關土地稅減免優惠規定，亦均以納稅義務人之申請為必要，同理，本案改課田賦之申請亦仍須以納稅義務人之申請為必要。又原處分機關每年核發之繳款書（五聯）背面均有記載，如不服課稅處分應於繳納期間屆滿翌日起算 30 日內，申請復查，是訴願人主張原處分機關未於每年核定新的行政處分（改課地

價稅)時，告知納稅義務人申訴之程序等義務，並非真實。是訴願人自78年6月16日登記取得系爭土地後，既均對課徵地價稅之處分並無異議，迄99年9月3日始向原處分機關主張課徵地價稅有誤，申請退還已納將近20年之稅款，經原處分機關依訴願人之申請，派員會同竹東地政事務所人員勘查系爭土地目前之使用情形後，依勘查結果，准自申請當年期(即99年)起，恢復課徵田賦，即無違誤，訴願人主張應自80年起課徵田賦，依法無據。

(四)再查稅捐稽徵法第28條第2項規定「稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還」，本案原處分機關並不知系爭土地原改課地價稅之處分有何錯誤，如何依訴願人之要求，按該項規定退還訴願人繳納系爭土地80年至98年之地價稅。另各級法院94年6月21日94年度行政訴訟法律座談會提案第7號多數意見略以「稅捐稽徵法第28條規定所稱之『適用法令錯誤』係指本於確定之事實所為單純適用法令有無錯誤之爭執，至於主張原處分認定事實錯誤，進而為適用法令錯誤之爭執，則非屬得依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅之範疇。」本件因並非就已確定之事實所為單純之適用法令錯誤之爭執，亦無計算錯誤或可歸責於原處分機關之錯誤，故系爭土地80年至98年之地價稅，原處分機關未准予依稅捐稽徵法第28條第2款規定退還訴願人，自屬有據。

(五)綜上所述，訴願人因長期未提出改課田賦之申請致有權利失效之情事，自應由訴願人承受，而訴願人嗣後對已確定之地價稅處分，主張原處分機關之核定有誤，卻僅空言主張取得至今未作任何開發，未砍伐林地，而以政府機關之錯誤，要求依稅捐稽徵法第28條第2項及第3項規定，退還其80年至98年繳納之地價稅並加計利息，惟並未提出相關事證加以證明，故原處分機關99年9月28日新縣稅東一字第0990084716號函所為之行政處分，依法並無不合，本件訴願顯無理由，敬請察核予以駁回，以維稅政。

理由

- 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。」、「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。」、「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、...。」、「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」、「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。」、「本法第22條第1項所稱非都市土地依法編定之農業用地，指依區域計畫法編定之農牧用地、林業用地、養殖用地、鹽業用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地...之土地。」分別為稅捐稽徵法第28條第2項、土地稅法第5條、第10條第1項、第14條及第22條第1項前段及土地稅法施行細則第21條第1項所規定。

次按「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。」、「依第39條之2第1項取得之農業用地，取得者於完成移轉登記後，有左列不繼續耕作情形之一者，處以原免徵土地增值稅額2倍之罰鍰，其金額不得少於取得時申報移轉現值百分之二：一、再移轉與非自行耕作農民。二、非依第22條之1規定之各項原因，閒置不用者。三、非依法令變更為非農業用地使用。」為行為時土地稅法第39條之2第1項及行為時土地稅法第55條之2所明定。

- 二、卷查本案系爭土地為非都市土地，經編定為山坡地保育區林業用地，原屬應課徵田賦(自76年第2期起停徵)之土地，原土地所有權人○○於78年5月20日將系爭土地以農業用地移轉予

訴願人，雙方於 78 年 5 月 20 日向原處分機關申報土地移轉現值，申請依行為時農業發展條例第 27 條規定免徵土地增值稅，並經核准免徵土地增值稅在案。嗣訴願人於 78 年 5 月間取得系爭土地後，被查獲系爭土地有行為時土地稅法第 55 條之 2 之不繼續耕作之情事，遭原處分機關移請法院按上開行為時土地稅法第 55 條之 2 規定裁罰在案，此有原處分機關竹東分局系爭土地之土地卡上蓋有「已移罰」之戳章附卷可稽，且原處分機關土地增值稅之違章案件登記簿亦詳列載明訴願人等資料，足證系爭土地於訴願人取得後，確有行為時土地稅法第 55 條之 2 不繼續耕作之事實，惟裁罰之書面資料已逾「新竹縣政府稅捐稽徵局暨分局檔案保存年限區分表」所定之公文保存年限 10 年之規定而銷毀，然此並不影響訴願人取得系爭 8 筆土地後有被移罰之事實，則訴願人主張系爭土地自 78 年 5 月 20 日購買時起未有違規情形，尚非可採。

三、又按「…稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，…，因此，依憲法第 19 條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要，觀諸土地稅法第 41 條、土地稅減免規則第 24 條相關土地稅減免優惠規定，亦均以納稅義務人之申請為必要，…」為司法院釋字第 537 號解釋意旨。是以本案土地嗣後如已恢復作農業使用，改課田賦之申請亦仍須以納稅義務人之申請為必要，此另有財政部 81 年 7 月 29 日台財稅第 810298049 號函及 89 年 7 月 15 日台財稅第 0890454860 號函參採。復查訴願人自 78 年間登記取得系爭土地後，對原處分機關歷年課徵本案系爭地價稅之處分，均未有任何異議或不服之表示，依稅捐稽徵法第 34 條第 3 項規定，系爭土地歷年核課地價稅之處分均已確定，已具有形式上之確定力，對訴願人即發生拘束力，則訴願人在購買系爭土地 21 年後，始向原處分機關主張原改課地

價稅且已確定之處分有誤，訴願人自應就該核稅處分究依行為當時有何法令上之錯誤，或與行為時之解釋判例有何抵觸，負舉證責任，並對其自 78 年起購買系爭土地起，繼續作農業使用，而未有變更作非農業使用之情事，提出相關積極事證加以證明，原處分機關始得據以審理，此臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2396 號、94 年度訴字 3618 號及最高行政法院 97 年度判字第 1061 號判決亦採相同之見解。準此，訴願人長期漠視自身權益，且未能舉證本案系爭土地原處分機關原改課地價稅之處分或當年適用之法令有誤，其主張系爭土地應按變更未作農業使用之面積改課地價稅，並要求原處分機關退還其自 80 年起至 98 年繳納之地價稅，自無可採。

四、復按「課徵田賦之農業用地，在依法辦理變更改用地編定或使用分區前，變更為非農業使用者，應自實際變更使用之次年期起改課地價稅。」、「XX水泥公司所有土地，係劃定為『山坡地保育區』，尚未編定使用地類別之非都市土地，如仍作農業使用，准自申請當期起依土地稅法第 22 條規定課徵田賦。」、「吳○○君所有坐落XX地號等 3 筆原課徵地價稅之公共設施未完竣地區土地，如經查明其已恢復作農業使用並符合課徵田賦之規定，准自申請之當年起改課田賦。」分別為財政部 79 年 6 月 18 日台財稅第 790135202 號函、財政部 81 年 7 月 29 日台財稅第 810298049 號函及財政部 89 年 7 月 15 日台財稅第 0890454860 號函釋示在案。經查本案原處分機關依訴願人 99 年 9 月 8 日之申請，派員會同竹東地政事務所人員勘查系爭土地目前之使用情形後，依勘查結果，准自申請當年期(即 99 年)起，恢復課徵田賦，原處分機關依上揭函釋辦理，乃無違誤。

五、末按「…稅捐稽徵法第 28 條第 2 項…，所謂『適用法令錯誤』係指據以核課之法律或行政命令錯誤而言，有爭議之法律見解或事實認定問題，則不屬之（最高行政法院 98 年度判字第 616 號、第 899 號及第 1400 號判決意旨參照）。…。惟若稽徵機關作成課稅處分時，適用當時法令並無錯誤，則已確定之

課稅處分，自不因嗣後法令之改變或適用法令之見解變更而受影響，應無上開規定之適用，乃屬當然。」為法務部 99 年 08 月 03 日法律字第 0999027873 號函釋意旨，查本件訴願書中未見敘明原處分機關就本件系爭土地 80 年至 98 年間據以核課地價稅之法令有何適用上之錯誤？或有計算錯誤、其他可歸責於政府機關之錯誤等情？訴願人逕為主張原處分機關應依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定退還訴願人 80 年至 98 年之地價稅，乃係誤解法令，核無足採。本案訴願人因長期未提出系爭土地改課田賦之申請，致有權利失效之情事，乃為訴願人疏失，查無可歸責於原處分機關適用法令錯誤等事由，是以本件原處分機關以 99 年 9 月 28 日新縣稅東一字第 0990084716 號函之行政處分，依法認定訴願人系爭土地已恢復作農業使用，准自 99 年起改課田賦，惟無法核定訴願人請求退還 80 年至 98 年間已繳納之地價稅及利息乙節，上開原行政處分於法並無不合。

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。