

彰化縣政府訴願決定書（案號 106—403）

府法訴字第 1060087818 號

訴願人：○○○○○○○○○○股份有限公司

代表人：吳○○

訴願代理人：史○○

複代理人：葉○○

訴願人因土地增值稅事件，不服本縣地方稅務局（下稱原處分機關）105 年 12 月 14 日彰稅土字第 1050029070 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

案外人洪○○原所有坐落本縣○○鎮○○段○○地號土地（權利範圍：全部，下稱系爭土地，99 年地籍圖重測後地號變更為○○鎮○○段○○地號），於 93 年 8 月 19 日經臺灣彰化地方法院民事執行處（下稱彰化民事執行處）拍賣，由案外人楊○○、柯○○拍定（下稱行為時），本縣稅捐稽徵處（改制為本縣地方稅務局）按拍定價額計算漲價數額，課徵土地增值稅計新臺幣（下同）12 萬 8,478 元，以 93 年 9 月 10 日彰稅土字第 0930083753 號函知彰化民事執行處代為扣繳，並通知案外人洪○○、楊○○及柯○○，系爭土地如符合農業用地移轉不課徵土地增值稅要件者，應於文到之次日起 30 日內檢附相關證明文件提出申請，該函於 93 年 9 月 14 日郵寄送達前述 3 人在案，彰化民事執行處於 93 年 11 月 13 日製作分配表（下稱系爭分配表），並於同年 11 月 26 日以彰院鳴執戊 92 年度執字第 12053 號函通知訴願人及案外人洪○○將於 93 年 12 月 14 日實行分配。嗣訴願人於 105 年 11 月 17 日、12 月 2 日（原處分機關收文日），向原處分機關申請依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，

按 89 年 1 月 6 日土地稅法修正施行日當期之公告土地現值為原地價計算漲價總數額應納土地增值稅為 0 元，請求原處分機關將溢繳之上開土地增值稅 12 萬 8,478 元，並加計利息退還，經原處分機關 105 年 11 月 21 日彰稅土字第 1050026264A 號函及 105 年 12 月 14 日彰稅土字第 1050029070 號函否准所請，訴願人不服，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：

一、訴願暨補充理由意旨略謂：

- (一)土地稅法第 39 條之 2 第 4 項及最高行政法院 100 年 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議所闡釋，對於作農業使用之農業用地，於土地稅法 89 年 1 月 6 日修正施行後第一次移轉(拍賣)，如稽徵機關未能依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定以修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，即屬可歸責於稽徵機關之錯誤，且將導致抵押權人所優先受償價金遭受減損，而產生法律上之利害關係，本應許抵押權人於債務人怠於行使退稅請求時，得代位債務人請求稽徵機關退還溢繳之稅款，且不受退稅 5 年期間之限制，此觀諸高雄高等行政法院 104 年度訴字第 441 號判決，亦有相同見解。
- (二)原處分機關未見及此，逕以「又彰化地方法院亦於 93 年 11 月 13 日製作強制執行分配表通知債權人，對分配金額若不服可提出異議，雙方當事人及債權人均未提出申請或異議，依前開規定本案因非屬稽徵機關錯誤，自無稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之適用」為由，未予究明前揭決議及判決意旨，致未能正確適用稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之規定，顯有違行政程序法第 4 條「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束。」依法行政之原則，要難謂合，應予撤銷。
- (三)稅捐稽徵法相較於行政程序法為特別法，本應優先適用，而最高行政法院 100 年 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議及高雄高等行政法院 104 年度訴字第 441 號判決既已明確指出稽徵機關未能正確適用土地稅法第 39 條之 2 之規定，既屬可歸責於稽徵機關之錯誤，並可優先適用稅捐稽

徵法第 28 條第 2 項之規定申請退稅，則訴願人當不受行政程序法第 131 條有關退稅期間之拘束。

- (四)「主旨：有關 89 年 1 月 28 日修正公布生效之土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用疑義案。說明：二、有關以土地稅法修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅之適用，應以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，該農業用地仍作農業使用為要件，符合上開規定要件者，稽徵機關應本於職權依據上揭條項規定，認定其原地價，據以核課土地增值稅，故縱係拍定人或拍定人以外之第三人申請依上揭條項所定標準認定移轉土地之原地價，稽徵機關均應受理。」財政部 89 年 9 月 6 日台財稅第 0890056498 號函規定。據此，有關經法院拍賣之土地，依據土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定以 89 年 1 月 6 日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，是否需由債權人檢附農業用地之相關證明文件供核，於財政部 99 年 6 月 28 日台財稅第 09904052800 號函發布之前，係規範於 89 年函明定稽徵機關應於課徵土徵稅時秉於職權辦理而不待債權人檢附相關證明文件。
- (五)按「然修正後稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定溢繳稅款之退還請求雖不以 5 年內溢繳者為限，但尚非無時效期間之規定。102 年 5 月 22 日行政程序法第 131 條第 1 項修正公布，明文規定人民之公法上請求權，除法律另有規定外，因 10 年間不行使即消滅。是稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權之行使在行政程序法修正公布之後者，本於法律不溯及既往原則，自修正公布後 10 年不行使即消滅。」為最高行政法院 106 年判字第 50 號判決所闡釋。據此，稅捐稽徵法第 28 條第 2 項於性質上為公法上不當得利之請求權，如發生於 102 年 5 月 22 日修正公布之行政程序法第 131 條第 1 項規定生效前，卻於該規定生效後始行使者，雖應受 10 年時效期間之限制，惟其起算時點為 102 年 5 月 22 日起，故倘納稅義務人於 112 年 5 月 22 日前已依法提出退稅申請，即無請求權時效消滅問題。

二、答辯暨補充答辯意旨略謂：

- (一)關於訴願人申請改依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項即以 89 年 1 月 28 日當期公告之土地現值為原地價計算漲價總數額，乃屬一般公法上之請求權，與新修正之稅捐稽徵法第 28 條之退稅請求權，二者係不同之公法上請求權。土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定課徵土地增值稅之請求權之行使係受一般公法上請求權消滅時效之限制，即公法請求權因時效完成當然歸於消滅。復查行政程序法自 90 年 1 月 1 日施行之後，即有 5 年時效期間規定之適用，惟如前述，訴願人遲至 105 年 11 月 17 日（本局收文日）始檢附相關文件申請，其公法上請求權顯已逾 5 年期間而罹於時效消滅，以免此請求權之是否行使長久陷於不確定狀態而有礙法秩序之安定（參照最高行政法院 103 年度裁字第 955 號、100 年度判字第 1440 號、99 年度判字第 272 及 888 號判決），故其申請退稅為無理由遭否准在案，係屬依法有據，核無違誤。
- (二)本件法院拍賣之土地，按一般用地稅率核課土地增值稅並經扣繳後，若符合土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定以 89 年 1 月 28 日修正施行日當期之公告土地現值為原地價者，依司法院釋字第 537 號解釋及財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號、99 年 6 月 28 日台財稅字第 09904052800 號函釋之說明，應由該土地之權利人、義務人或債權人「主動檢附」農用相關證明文件提出申請供稅捐稽徵機關憑核，如未檢附證明文件致溢繳稅款，即非可歸責於稽徵機關有核課錯誤情事，即難有稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定所稱稅捐稽徵機關錯誤之適用。
- (三)財政部 89 年 9 月 6 日台財稅第 0890056498 號函核釋以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，符合該條項農業用地仍作農業使用要件者，稅捐稽徵機關應本於職權認定原地價，拍定人等依規定提出申請，稽徵機關均應受理，並無納稅義務人可免檢附相關文件供核，稅捐稽徵機關即應主動認定原地價之意旨。是 99 年 6 月 28 日台財稅字第 09904052800 號函釋：「經法院拍賣之土地，於依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定認定原地價時，應由權利人、義

務人或債權人檢附農業用地之相關證明文件供核。」並無變更函釋見解且不利於納稅義務人之情事。

(四) 訴願人引用最高行政法院 106 年判字第 50 號判決，訴稱納稅義務人於 112 年 5 月 22 日前已依法提出退稅申請，即無請求權消滅一節，查該判決主要係以原審於現行法規之見解無顯然不合處，也未見與司法院現尚有效之解釋，或最高法院尚有效之判例顯然抵觸之處，而駁回再審原告所為原確定判決有行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款所規定「適用法規顯有錯誤」再審事由之主張。且其原審意旨以可歸責於政府機關之錯誤，闡明退稅請求權時效如何適用，顯然與本案有所不同，應係訴願人對該判決意旨有所誤會。

(五) 本案退稅請求權之消滅時效期間，應適用行政程序法第 131 條規定，公法上請求權之消滅時效期間，除法律有特別規定外，因 5 年間不行使而消滅，又 102 年 5 月 22 日修正公布行政程序法第 131 條將人民對行政機關之公法上請求權，由 5 年延長至 10 年，人民對行政機關之公法上請求權，於 102 年 5 月 23 日以前發生，且其時效並於 102 年 5 月 23 日以前已完成者，因新法未有溯及適用之明文，基於法律不溯既往原則，其已消滅之公法上請求權不受影響。本案訴願人即債權人遲至 105 年 11 月 17 日（本局收文日）始檢附相關證明文件提出申請主張依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定調高原地價請求退還所溢繳土地增值稅，顯已逾公法上 5 年請求權之消滅時效，訴願人主張尚有未合。

理 由

一、按行為時土地稅法第 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」、同法第 39 條之 2 規定：「(第 1 項) 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。(第 2 項) 前項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在

有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事時，於再移轉時應課徵土地增值稅。(第 4 項) 作農業使用之農業用地，於本法中華民國八十九年一月六日修正施行後第一次移轉，或依第一項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」；行為時土地稅法施行細則第 58 條規定：「依本法第三十九條之二第一項申請不課徵土地增值稅者，應依左列規定檢附證明文件，送主管稽徵機關辦理：一、前條第一項之土地，應檢附直轄市、縣(市)農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件。二、前條第二項之土地，應檢附各該法律主管機關核發仍應依原來農業用地使用分區別或用地別管制使用之證明文件，及直轄市、縣(市)農業主管機關核發之作農業使用證明文件」；98 年 1 月 21 日修正之稅捐稽徵法第 28 條第 2 項、第 4 項規定：「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。」

- 二、次按財政部 89 年 11 月 8 日台財稅第 0890457297 號函釋：「主旨：土地稅法第 39 條之 2 (平均地權條例第 45 條) 第 4 項所定原地價之認定及相關冊籍之註記，請依說明二規定辦理。說明：二、… (二) 土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效後第 1 次移轉，或經核准不課徵土地增值稅後再移轉之土地，依法應課徵土地增值稅時，由當事人於土地移轉現值申報書註明：『本筆土地於 89 年 1 月 28 日土地稅法修正公布生效時，為作農業使用之農業用地，請依修正生效當期公告土地現值為原地價課徵土地增值稅。』並檢附該移轉土地為農業用地之相關證明文件憑核…」、99 年 6 月 28 日台財稅字第 09904052800 號函釋：「經法院拍賣之土地，於依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項

規定認定原地價時，應由權利人、義務人或債權人檢附農業用地之相關證明文件供核。」；法務部 102 年 8 月 2 日法律字第 10200134250 號函釋：「新修正之行政程序法第 131 條…上開新法應自 102 年 5 月 24 日（含該日）起生效施行。…人民對行政機關之公法上請求權，於 102 年 5 月 23 日（含該日）以前發生，且其時效並於 102 年 5 月 23 日（含該日）以前已完成者，因新法未有溯及適用之明文，基於法律不溯既往原則，其已消滅之公法上請求權不受影響。」

- 三、再按最高行政法院 105 年判字第 343 號判決：「按土地稅法第 39 條之 2 第 1 項於 89 年 1 月 26 日修正公布（同年 6 月 6 日修正通過、同年 8 月 28 日施行）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。』，然修正前原係規定：『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。』，足見『作農業使用之農業用地』原係於符合移轉要件時，當然『免徵土地增值稅』，修正後則改採『得申請不課徵土地增值稅』之立法政策。」
- 四、末按最高行政法院 100 年 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議：「抵押權係以物之交換價值為內容之物權，就拍賣土地課徵土地增值稅之處分，因減少該強制執行事件之抵押權人得優先受償之金額，而減損抵押權之價值，致直接侵害此等抵押權人之抵押權，故此等抵押權人對稽徵機關所為課徵土地增值稅處分有法律上之利害關係，…而稅捐稽徵法第 28 條規定之退稅請求，係請求稽徵機關作成准退稅之行政處分，原應由納稅義務人即債務人為之，惟因上述對違法課徵土地增值稅處分有法律上利害關係之抵押權人，其權利將因債務人是否行使退稅請求而直接受影響，自應許其於債務人怠於行使退稅請求時，得代位債務人請求稽徵機關退還溢繳之稅款予執行法院…。」
- 五、查案外人洪○○將其所有系爭土地設定抵押權予訴願人作為債權擔保，後因洪○○未清償債務遂經實行抵押權由執行法院即彰化民事執行處拍賣，並由案外人楊○○、柯○

○拍定取得，原處分機關按拍定價額計算漲價總數額，課徵土地增值稅計 12 萬 8,478 元，並函知彰化民事執行處代為扣繳。揆諸上開最高行政法院 100 年度 4 月 26 日庭長法官聯席會議決議意旨，本件抵押權人即訴願人對原處分機關所為課徵土地增值稅處分有法律上之利害關係，訴願人得代位債務人洪○○向原處分機關請求退還溢繳之稅款，合先敘明。

六、「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務，於憲法上租稅法律主義尚無牴觸。」參照前開司法院釋字第 537 號解釋可知，為貫徹公平合法課稅之目的，本即可課納稅義務人申報之協力義務，是以，遇有關於各類稅賦之減免事由時，除法律明定稅捐稽徵機關有依職權調查免稅要件之義務外，納稅義務人應負申報協力義務(臺灣屏東地方法院 105 年簡更字第 1 號判決意旨參照)。是系爭土地是否確有「作農業使用」此部分事實之調查，非如農地登記般得輕易為原處分機關所查知，而需仰賴空照圖或現場勘查始可得知，難以皆由原處分機關掌握轄內所有土地使用情形，上開最高行政法院判決亦闡明修正後之規定係採由人民主動申請不課徵土地增值稅之立法政策。經查系爭土地拍定之權利人及義務人皆已於 93 年 9 月 14 日經原處分機關郵寄送達得申請不課徵土地增值稅之通知，此有送達證書影本附卷可稽，惟其並未於期限內申請，訴願人當時亦未依原處分機關上開查定稅額之函文就系爭分配表金額異議，原處分機關自無從憑以核定不課徵土地增值稅，故爰依一般用地稅率核算稅額，並函請法院代為扣繳，於法尚無不合。

七、土地增值稅是因土地移轉而課徵之稅捐，故應認於土地移轉時即為土地所有權人按土地稅法第 39 條之 2 規定不課徵土地增值稅之公法上請求權之得請求時(最高行政法院 99 年度判字第 888 號判決參照)。系爭土地於 93 年 10 月 6 日由拍定人楊○○等 2 人登記取得，此有系爭土地登記

騰本影本附卷可稽，本案訴願人既係代位債務人洪○○向原處分機關請求退還溢繳之稅款，訴願人所得主張者即本屬債務人之權利，惟債務人當時怠未行使該請求權，遲至105年11月17日、12月2日始由訴願人代位債務人向原處分機關申請改依土地稅法第39條之2規定不課徵土地增值稅，按諸前開法務部函釋意旨，其行使之請求權發生與時效完成之時點皆於新法修正前，已逾5年之期間。本案訴願人雖依稅捐稽徵法第28條第2項規定請求，惟其得否不課徵土地增值稅，仍須依土地稅法第39條之2規定由其提出申請，逾期申請即不得適用。然訴願人申請不課徵土地增值稅之請求權既逾5年時效期間，已如前述，原處分機關亦無從依職權逕予不課徵土地增值稅，是原處分機關因訴願人已逾請求權時效拒絕所請，即不生適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤情事，原處分機關否准訴願人退還溢繳稅款之請求，自屬有據。

八、至訴願人主張最高行政法院100年4月份第2次庭長法官聯席會議決議及高雄高等行政法院104年度訴字第441號判決已明確指出稽徵機關未能正確適用土地稅法第39條之2規定云云。惟查最高行政法院100年4月份第2次庭長法官聯席會議決議係指出抵押權人因有法律上利害關係可代位債務人對違法課稅處分循序提起行政訴訟，即抵押權人就此類爭訟案件具有當事人適格。又查高雄高等行政法院104年度訴字第441號判決亦係引用上開決議而認該案原告即抵押權人具當事人適格得代位債務人請求退還稅款，至是否符合土地稅法第39條之2規定退還之要件，尚應由該案被告即稽徵機關依個案審查後另為處分，其無從自為判決，核與本案不同，自難援引適用。

九、另訴願人主張依最高行政法院106年判字第50號判決所闡釋，稅捐稽徵法第28條第2項之請求權，適用新法後倘納稅義務人於112年5月22日前已依法提出退稅申請，即無請求權時效消滅問題等節。按稅捐稽徵法第28條第2項規定請求前提係稅捐稽徵機關有可歸責之錯誤情事，然本案係當時債務人怠未依土地稅法第39條之2規定申請

不課徵土地增值稅，致逾行為時之 5 年時效期間規定，係非可歸責於原處分機關之事由，與稅捐稽徵法第 28 條第 2 項申請退還溢繳稅款尚須稅捐稽徵機關具可歸責情事之規定不合，訴願主張，容有誤解。從而，原處分機關所為之處分，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

十、據上論結，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。

訴願審議委員會

主任委員 陳善報（請假）

委員 溫豐文（代理）

委員 張奕群

委員 呂宗麟

委員 林宇光

委員 常照倫

委員 李玲瑩

委員 魏平政

委員 黃耀南

委員 陳麗梅

中 華 民 國 1 0 6 年 5 月 9 日

縣 長 魏 明 谷

依據 103 年 6 月 18 日修正公布、104 年 2 月 5 日施行之行政訴訟法第 229 條第 1 項、第 2 項規定：「適用簡易訴訟程序之事件，以地方法院行政訴訟庭為第一審管轄法院。下列各款行政訴訟事件，除本法別有規定外，適用本章所定之簡易程序：一、關於稅捐課徵事件涉訟，所核課之稅額在新臺幣 40 萬元以下

者。二、因不服行政機關所為新臺幣 40 萬元以下罰鍰處分而涉訟者。三、其他關於公法上財產關係之訴訟，其標的之金額或價額在新臺幣 40 萬元以下者。四、因不服行政機關所為告誡、警告、記點、記次、講習、輔導教育或其他相類之輕微處分而涉訟者。五、關於內政部入出國及移民署之行政收容事件涉訟，或合併請求損害賠償或其他財產上給付者。六、依法律之規定應適用簡易訴訟程序者。」，本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內向臺灣彰化地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。

（臺灣彰化地方法院地址：彰化縣員林市中山路二段 240 號）