

彰化縣政府訴願決定書（案號 106—501）

府法訴字第 1060075417 號

訴願人：○○○○○○○○○○股份有限公司○○分公司

代表人：曾○○

訴願代理人：史○○

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）106 年 1 月 11 日彰稅土字第 1060000426 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

緣案外人李○○（原名李○○）所有坐落本縣○○鄉○○段○○地號土地（下稱系爭土地），於 93 年 4 月 1 日經臺灣彰化地方法院民事執行處（下稱彰化民事執行處）執行拍賣，由案外人王○○、徐○等 2 人拍定取得（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總數額，課徵土地增值稅計新臺幣（下同）11 萬 8,611 元，並以 93 年 4 月 28 日彰稅土字第 0930036733 號函知彰化民事執行處代為扣繳，並通知案外人李○○、王○○及徐○，系爭土地如符合減免優惠要件者，請於文到 30 日內檢附相關證明文件提出申請，該函於 93 年 5 月 5 日郵寄送達李○○在案，彰化民事執行處於 93 年 7 月 19 日製作分配表，並於同月 20 日以彰院鳴執戊 91 年度執字第 9857 號函通知債權人○○○○○○○○股份有限公司（下稱○○公司）及案外人李○○將於 93 年 8 月 10 日實行分配。嗣○○公司於 98 年 6 月 12 日將其對李○○之未受償債權讓與○○○○○○有限公司（下稱○○公司），繼由○○公司於 103 年 9 月 11 日將之讓與訴願人。訴願人取得案外人李○○之債權後，向原處分機關提出申請（收文日 105 年 12

月 8 日)，主張系爭土地應依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定按 89 年 1 月 28 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課徵土地增值稅，請求原處分機關將溢繳之上開土地增值稅 11 萬 8,611 元，並加計利息退還，經原處分機關 106 年 1 月 11 日彰稅土字第 1060000426 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)土地增值稅之核課即屬應由稽徵機關發單課徵，是稽徵機關就應免徵土地增值稅者誤按一般用地稅率課徵土地增值稅，其土地增值稅之課徵難謂係納稅義務人適用法令錯誤。經法院拍賣之土地，如合於行為時土地稅法第 39 條之 2 免徵土地增值稅之要件者，當然發生免稅效果，縱人民於拍賣時未提出申請以促使稽徵機關注意，亦無礙稽徵機關未予免徵而予以核課土地增值稅，係構成適用法令錯誤之認定，亦不得因人民當時未提出免徵土地增值稅之申請，而得謂稽徵機關為土地增值稅之課徵係屬納稅義務人自行適用法令錯誤。

(二)最高行政法院於 100 年 4 月份之決議後再次予以指摘稅捐機關所核定之稅額高於正確之法定稅額者，則該課稅處分即為自始違法之核課處分，納稅義務人可依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之規定，以稽徵機關適用法令錯誤為由申請退還溢繳之土地增值稅。

(三)按下列行為時之解釋函令已明確規定稅捐機關應依職權主動辦理：財政部 90 年台財稅字第 0900458056 號函令：土地稅法第 39 條之 2 第 4 項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，課徵土地增值稅規定之適用，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，稽徵機關應即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。

(四)財政部 98 年 2 月 10 日台財稅字第 09804505760 號函釋：「稅捐稽徵法第 28 條規定修正生效前，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，不論該案件是否經行政救濟確定，均有修正後第 2 項規定之適用。」係正確的解釋。又修正後稅捐稽徵法第 28 條第 2 項納稅義務人之退稅請求權，該法無時效期間之規定，並非規定為無時效期間，行政程序法第 131 條第 1 項嗣後於 102 年 5 月 22 日修正公布，明定人民之公法上請求權，除法律另有規定外，因 10 年間不行使而消滅，故此修正規定即應適用於 98 年 1 月 21 日修正之稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權。據此，非納稅義務人自行適用法令錯誤、計算錯誤，或其他可歸責於政府機關之錯誤，而溢繳稅款所生退稅請求權，發生於 102 年 5 月 22 日修正公布之行政程序法第 131 條第 1 項規定生效前者，於該規定生效後始行使時，應受 10 年時效期間之限制（最高行政法院 105 年度判字第 397 號判決、105 年度判字第 432 號判決參照）。

- (五)原處分機關依據「行為時」行政程序法之規定否准訴願人之申請，原處分機關除視稅捐稽徵法第 28 條第 2 項及第 4 項之規定於無物外，原處分機關自己可以引用行為時法令之規定否准訴願人申請，而訴願人如前述引用行為時法令之規定卻是無理由，原處分機關如此恣意妄為、前後矛盾、違法亂紀、侵害人民權益之行為，彰彰明甚。

二、答辯意旨略謂：

- (一)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 9 月 9 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)參照司法院釋字第 537 號解釋，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，且依財政部 89 年 11 月 8 日台財稅字第 0890457297 號函釋意旨，並參諸 99 年 6 月 28 日台財稅字第 09904052800 號令釋可知，經法院拍賣之土地，不論權利人、義務人或債權人申請依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定認定原地價時，皆應盡納稅義務人申報協力義務，主動檢附農業用地之相關證明文件供稽徵機關憑核，查察是否為農業用地作農業使用。是訴願人稱財政部 91 年台財稅字第 0900458056 號函有關稅捐稽徵機關應本於職權依規定認定原地價一節，並非解釋權利人、義務人或債權人等免提供案關資料申請。

(三)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，依前述大法官解釋及函釋之說明，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，應無稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定所稱稅捐稽徵機關錯誤之適用。

(四)參照財政部 95 年 12 月 6 日台財稅字第 09504569920 號函釋：「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。…」及法務部 102 年 8 月 2 日法律字第 10200134250 號函釋，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。惟人民對行政機關之公法上請求權如於 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，其請求權時效在修法前已消滅，因新法未有溯及適用之規定，基於法律不溯及既往原

則，其已消滅之公法上請求權不受影響。本案訴願人遲至105年9月9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，訴願人主張核與規定不合。

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、查案外人李○○將其所有系爭土地設定抵押權作為債權擔保，後因李○○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，並由案外人王○○、徐○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 11 萬 8,611 元，並函知彰化民事執行處代為扣繳。嗣○○公司於 98 年 6 月 12 日將其對李○○之未受償債權讓與○○公司，○○公司復於 103 年 9 月 11 日將該債權讓與訴願人，訴願人經多次債權轉讓後輾轉取得對李○○之債權，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，本件債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李○○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分別於 93 年 5 月 3 日及同月 5 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，原債權人○○○公司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 4 月 1 日由彰化民事執行處拍定移轉，本案訴願人既係代位債務人李○○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 9 月 9 日、12 月 8 日（原處分機關收文日）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

聯席會議決議納稅義務人可依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之規定，以稽徵機關適用法令錯誤為由申請退還溢繳之土地增值稅云云。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。

- 九、另訴願人主張參照最高行政法院 105 年度判字第 397 號判決、105 年度判字第 432 號判決，稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權，應受 10 年時效期間之限制等節。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需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 葉玲秀

委員 陳坤榮

委員 魏平政

委員 黃耀南

委員 楊瑞美

委員 陳麗梅

中 華 民 國 1 0 6 年 6 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）