

臺北市政府 99.04.15. 府訴字第 09970036500 號訴願決定書

訴 願 人 莊○○

訴 願 代 理 人 劉○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 98 年 12 月 25 日北市稽士林字第 09831761800 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

案外人傅○○原所有本市士林區菁山段○○小段○○地號土地（下稱系爭土地），於民國（下同）84 年 9 月 7 日經臺灣士林地方法院民事執行處強制執行拍賣拍定予案外人楊○○，並由該民事執行處以 85 年 3 月 21 日士院仁執實字第 4392 號函請原處分機關士林分處就該土地應課徵之土地增值稅，開列數額函告，以憑優先扣繳，經原處分機關士林分處核定按一般用地稅率課徵土地增值稅，並以 85 年 3 月 28 日北市稽士林乙字第 7211 號函請該法院民事執行處代為扣繳土地增值稅新臺幣 11 萬 6,648 元在案；該民事執行處並以 85 年 4 月 16 日士院仁民執實字第 4392 號函檢送分配表通知債權人即訴願人及債務人傅○○到場實施分配。嗣訴願人於 98 年 11 月 9 日向原處分機關士林分處申請系爭土地應依行為時土地稅法第 39 條之 2 規定免徵土地增值稅，並申請退還溢繳之土地增值稅，經該分處以系爭土地之土地增值稅業於 85 年 9 月 4 日繳納，係屬核課確定案件，又傅○○未於強制執行拍賣當時，依行為時土地稅法施行細則第 58 條規定檢具相關證明文件提出免徵土地增值稅之申請，原核定按一般用地稅率課徵土地增值稅並無違誤為由，乃以 98 年 12 月 2 日北市稽士林甲字第 09831594900 號函復訴願人否准所請。訴願人不服，於 98 年 12 月 15 日第 1 次向本府提起訴願，嗣經原處分機關重新審查後，審認其所屬分處係內部單位，倘欲對外作成行政處分，應以原處分機關名義為之，乃以 98 年 12 月 25 日北市稽士林字第 09831761800 號函，自行撤銷上開士林分處 98 年 12 月 2 日北市稽士林甲字第 09831594900 號函，並審認訴願人僅為本案納稅義務人即傅○○之債權人，係事實上利害關係人，並非法律上利害關係人，非有代位債務人行使要求免徵系爭土地土地增值稅之權利，不生可否行使代位權之問題為由，重為否准之處分，

並副知本府訴願審議委員會，該函於 98 年 12 月 30 日送達。嗣經本府以原處分已不存在為由，以 99 年 1 月 29 日府訴字第 09970008000 號訴願決定：「訴願不受理。」其間，訴願人仍不服原處分機關 98 年 12 月 25 日北市稽士林字第 09831761800 號函，於 99 年 1 月 25 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按稅捐稽徵法第 28 條規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。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。前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，二年之退還期間，自本條修正施行之日起算。」

土地稅法第 5 條規定：「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、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」第 28 條規定：「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。……。」第 30 條之 1 第 4 款規定：「依法免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應依左列規定核定其移轉現值並發給免稅證明，以憑辦理土地所有權移轉登記：……四、依第三十九條之二第一項規定，免徵土地增值稅之農業用地，以權利變更之日當期之公告土地現值為準。」第 39 條之 2 第 1 項規定：「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。」

行為時土地稅法第 10 條規定：「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；……。」第 39 條之 2 第 1 項規定：「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。」

行政院 80 年 6 月份庭長評事聯席會議決議：「依農業發展條例第二

十七條之規定，合於該條所定免稅要件者，當然發生免稅效果，本無待人民之申請。同條例施行細則第十五條規定並非關於發生免稅效果之規定。抵押權人（債權人）代位債務人（原土地所有人）申請，僅在促使稅捐稽徵機關注意，不得對土地課徵土地增值稅而已，並非代位債務人行使要求稅之權利，不生可否行使代位權之問題。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 依財政部 82 年 6 月 17 日臺財稅字第 821488575 號函釋意旨，法院拍賣之農地於事後申請免稅，如符合要件准予辦理，又依財政部 89 年 8 月 1 日臺財稅字第 0890455206 號函釋意旨，債權人可申請「免徵土地增值稅」，而財政部 93 年 12 月 14 日臺財稅字第 0930456294 號函釋意旨，法院拍賣之土地經核課土地增值稅後，申請適用減免致有應退之稅款，應交執行法院重新分配給債權人，上開函釋已發生稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定之效力，是於退稅程序，原處分機關否准訴願人之申請，已屬行政處分，侵害訴願人退稅權益，訴願人提起訴願，當事人適格及保護要件，均無欠缺。
- (二) 系爭土地由執行法院拍賣，原處分機關依職權計課，並函請執行法院代為扣繳，不可能發生稅捐稽徵法第 28 條所定納稅義務人「自行」適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之情事，即無稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定 5 年時效之適用；復按行政法院 80 年 6 月份庭長評事聯席會議闡釋行為時農業發展條例第 27 條規定，合於行為時農業發展條例第 27 條所定免稅要件者，當然發生免稅效果，本無待人民之申請。財政部 90 年 8 月 13 日臺財稅字第 0900455007 號函釋意旨，依修正後土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，農業用地移轉符合不課徵土地增值稅者，尚應由移轉土地之權利人或義務人提出申請，與修法前同條項所定當然適用免徵土地增值稅之規定有別，故符合行為時土地稅法第 39 條之 2 規定之農業用地由自耕農買受者，當然免徵土地增值稅，不待人民之申請，稽徵機關應依職權做成免徵土地增值稅之行政處分，及依職權辦理退稅，而原處分機關不查，竟依土地稅法第 33 條規定，按一般用地稅率計課，適用法令顯有錯誤，致納稅義務人溢繳稅款，顯有可歸責之原因，是依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，已無消滅時效規定之適用。
- (三) 若符合行為時農業發展條例第 27 條規定之農地，稽徵機關疏未做成免稅處分者，當事人即得依行政程序法第 34 條規定，向稽徵機關申

請為適法之行政處分，此項申請，參照同法第 35 條規定之立法理由，足見行政程序法第 34 條規定係賦予人民有權請求行政機關依法行政之權利，故原處分機關不依訴願人之申請，作成免稅之處分並退還稅款，徒以拍定時怠忽未盡協力義務，申請退稅已逾 5 年時效，債權人不得申請，為拒絕之理由，係與上開行政法院、財政部函釋及稅捐稽徵法第 28 條規定不合。

三、按有償移轉土地所有權者，其土地增值稅之納稅義務人係原土地所有權人，為土地稅法第 5 條第 1 項第 1 款所明定。再按稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項所定申請退還或受領溢繳稅款之人均為納稅義務人。查本件系爭土地原所有權人為傅○○，系爭土地經法院強制執行拍賣拍定予楊○○，其土地增值稅之納稅義務人為原所有權人傅○○，原處分機關以訴願人僅為原所有權人傅○○之債權人，其申請傅○○原所有系爭土地免徵土地增值稅，應無稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定退稅之適用，乃否准訴願人退稅之申請，自屬有據。

四、至訴願人主張依財政部函釋意旨，經法院拍賣之農地得於事後由債權人申請免徵土地增值稅及行政法院 80 年 6 月份庭長評事聯席會議認為符合行為時農業發展條例第 27 條所定免稅要件者，當然發生免稅效果，本無待人民之申請，稽徵機關疏未做成免稅處分者，其適用法令顯有錯誤，原處分機關應依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定准予退稅等語。本件姑不論系爭土地是否符合行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定免稅之要件，依稅捐稽徵法第 28 條第 2 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 2 年內查明退還，其查明退還對象是納稅義務人。查本件系爭土地土地增值稅之納稅義務人為原所有權人傅○○，訴願人僅係傅○○之債權人，既非該土地增值稅之納稅義務人，亦非實際代繳土地增值稅之人，依行政法院 56 年度判字第 231 號、58 年度判字第 517 號及 69 年度判字第 1 號等判例意旨，若由買受取得所有權之人依土地稅法第 5 條之 1 規定申報並代為繳納土地增值稅者，既係代納稅義務人繳納土地增值稅，納稅之主體自仍為原來之納稅義務人而非代繳之人，縱令事實上由他人代繳土地增值稅，不能因此變更公法上納稅義務之主體，如為退稅之申請，僅能由納稅義務人為之，其代繳稅款之人，自無以自己名義請求退稅之權利。本件退稅之申請，僅能由納稅義務人傅○○為之，尚難謂訴願

人得以自己名義請求退稅，原處分機關否准訴願人退稅之申請，並無違誤。訴願主張，不足採據。從而，原處分所為處分，揆諸首揭規定，並無不合，應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會代理主任委員 王 曼 萍
委員 劉 宗 德
委員 陳 石 獅
委員 陳 媛 英
委員 紀 聰 吉
委員 戴 東 麗
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清

中 華 民 國 99 年 4 月 15 日
市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會代理主任委員 王曼萍決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）