

臺北高等行政法院判決

111年度訴字第860號

原告 許家曄
被告 基隆市稅務局
代表人 歐秋霞（局長）
訴訟代理人 林奇德
翁燕珠

上列當事人間土地增值稅事件，經臺灣基隆地方法院110年度訴字第553號民事裁定移送本院，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

（一）訴外人許松雄所有基隆市暖暖區碇內溪西股小段45-3地號土地（拍賣持分為1/3，下稱45-3地號土地），於民國96年6月26日經臺灣基隆地方法院民事執行處執行拍賣，由債權人黃國柱承受取得，前經基隆市稅務局七堵分局依土地稅法第28條、第33條第1項規定先按一般用地稅率核算45-3地號土地增值稅額新臺幣（下同）31萬4022元，並於96年8月8日基稅七一貳字第0960510134號函請臺灣基隆地方法院民事執行處依稅捐稽徵法第6條規定優先扣繳在案。另訴外人許松雄、許鴻彥、許鴻傑、許婉俐、許鴻君、陳萬田、蔡宗汗、塔林建設股份有限公司等8人所有同段39地號土地（拍賣持分為1/1，下稱39地號土地），於100年3月8日經臺灣基隆地方法院民事執行處執行拍賣，由原土地所有權人陳萬田拍定取得，經基隆市稅務局七堵本局依土地稅法第28條、第33條第1項規定先按一般用地稅率核算39地號土地增值稅額合計61萬5305元（其中許松雄拍賣持分13/45，課徵土地增值稅24萬0057元），並於100年3月7日

基稅七一貳字第1000502178號函請臺灣基隆地方法院民事執行處依稅捐稽徵法第6條規定優先扣繳在案。

(二) 原告於110年12月17日持對於訴外人許松雄之執行名義，向臺灣基隆地方法院民事執行處聲請就許松雄對被告之系爭45-3、39地號土地之退稅款債權為強制執行，經臺灣基隆地方法院民事執行處以110年度司執字第29913號清償債務強制執行事件受理，對被告核發扣押命令，被告聲明異議，民事執行處通知原告略以：如認聲明異議不實，得向管轄之法院提起訴訟。原告爰向臺灣基隆地方法院提起訴訟，經臺灣基隆地方法院以110年度訴字第553號民事裁定移送本院審理。

二、本件原告主張：

原告對於訴外人許松雄有634,903元債權。許松雄所有坐落基隆市暖暖區碇內段西段45-3地號土地及同段39地號土地，分別經臺灣基隆地方法院民事執行處強制執行於96年6月26日及100年3月8日拍定，被告並分別就上開土地課徵土地增值稅314,022元及240,057元，合計554,079元，並繳納在案，迄今並無退稅且無欠繳稅款。惟系爭土地均屬公共設施保留地，其移轉不課徵土地增值稅，且已有其他人申請退稅在案，惟被告卻予課徵土地增值稅，依稅捐稽徵法第28條第2、3項規定，自應退還溢繳稅款並加計利息，而退還之稅款係屬拍賣所得價金之一部，需交由執行法院分配。原告係許松雄之債權人，許松雄有可退之稅款，也是他資產的一部分，故起訴聲明：「第三人基隆稅務局應確認給付退稅額新台幣554,079元及自繳納稅款之日起至清償日止，按郵政儲金1年期定期儲金固定利率之利息。」（見基隆地院卷第11頁），俾利原告得在債權金額範圍內得以收取清償等語。

三、被告則以：

原告係臺灣基隆地方法院基院麗110司執勤字第4402號清償債務強制執行事件之債權人，其拍定土地為暖暖區新溪西股段55、57地號土地。系爭45-3、39地號土地經臺灣基隆地方

01 法院於96年及100年拍定，依財政部99年8月2日台財稅字第0
02 9904079270號函釋，非屬該法拍案之權利人、義務人或債權
03 人申請依土地稅法第39條第2項規定改按公共設施保留地移
04 轉免徵土地增值稅者，自不應受理重新核定土地增值稅及加
05 計利息退還溢繳稅款。並聲明：（一）原告之訴駁回。

06 （二）訴訟費用由原告負擔。

07 四、本院判斷如下：

08 （一）按提起任何訴訟，請求法院裁判，均應以有權利保護必要
09 為前提，具備權利保護必要者，其起訴始有值得權利保護
10 之利益存在，故又稱為訴之利益，是原告之訴，依其所訴
11 之事實，係欠缺權利保護必要者，即屬無訴之利益，在法
12 律上顯無理由，行政法院得不經言詞辯論，逕以判決駁回
13 之。行政訴訟法第107條第3項定有明文。按關於當事人適
14 格與否，為法院應依職權調查之事項（最高法院32年上字
15 第160號判例參照）。蓋當事人就其訴訟標的須有實施訴
16 訟之權能，否則其當事人為不適格，而關係當事人適格之
17 要件，係屬權利保護要件，非訴訟成立要件，欠缺此項要
18 件時，除具有行政訴訟法第107條第1項之情形外，法院無
19 須先命當事人補正，應以當事人不適格欠缺權利保護要件
20 為理由，認其訴為顯無理由。

21 （二）復按98年1月21日修正之稅捐稽徵法第28條第2項、第3
22 項、第4項、第5項規定：「（第2項）納稅義務人因稅捐
23 稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機
24 關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原
25 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
26 為限。（第3項）前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金
27 繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書
28 或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政
29 儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退
30 還。（第4項）本條修正施行前，因第2項事由致溢繳稅款
31 者，適用修正後之規定。（第5項）前項情形，稅捐稽徵

01 機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，2年之退還
02 期間，自本條修正施行之日起算。」行為時農業發展條例
03 第27條規定：「農業用地在依法作農業使用期間，移轉與
04 自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」行為時
05 土地稅法第39條之2第1項規定：「農業用地在依法作農業
06 使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增
07 值稅。」最高行政法院改制前80年度6月份庭長評事聯席
08 會議及改制後100年度4月份第2次庭長法官聯席會議分別
09 決議：「依農業發展條例第27條之規定，合於該條所定免
10 稅要件者，當然發生免稅效果，本無待人民之申請。同條
11 例施行細則第15條規定並非關於發生免稅效果之規定。抵
12 押權人（債權人）代位債務人（原土地所有人）申請，僅
13 在促使稅捐稽徵機關注意，不得對土地課徵土地增值稅而
14 已，並非代位債務人行使要求免稅之權利，不生可否行使
15 代位權之問題。」及「債務人所有土地於86年間經民事強
16 制執行拍定，如符合72年8月1日修正公布農業發展條例第
17 27條（78年10月30日修正公布土地稅法第39條之2）規定
18 免徵土地增值稅要件，依最高行政法院80年6月12日庭長
19 評事聯席會議決議，當然發生免稅效果。如稽徵機關予以
20 核課，並函請執行法院代為扣繳完竣，即屬適用法令錯誤
21 致債務人溢繳稅款，債務人除得對違法課稅處分為爭訟
22 外，亦得依稅捐稽徵法第28條規定，請求稽徵機關退還已
23 扣繳之稅款予執行法院。抵押權係以物之交換價值為內容
24 之物權，就拍賣土地課徵土地增值稅之處分，因減少該強
25 制執行事件之抵押權人得優先受償之金額，而減損抵押權
26 之價值，致直接侵害此等抵押權人之抵押權，故此等抵押
27 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
28 關係，得對違法課稅處分循序提起行政訴訟法第4條規定
29 之撤銷訴訟，以為救濟。而稅捐稽徵法第28條規定之退稅
30 請求，係請求稽徵機關作成准退稅之行政處分，原應由納
31 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，進而於遭否准後，得循序提起行政訴訟法第5條規定之課予義務訴訟，以資救濟。至其餘債權人，縱因違法課稅處分減少其債權受分配之金額，因僅是受清償程度之經濟上利益受影響，並無法律上之利害關係，不得對違法課稅處分循序提起撤銷訴訟，亦無從代位行使稅捐稽徵法第28條規定之退稅請求而提起課予義務訴訟。又本院80年6月12日庭長評事聯席會議決議，所指抵押權人『並非代位債務人行使免稅之權利，不生可否行使代位權之問題』，係指申請免稅而言，與本件係代位行使法定退稅請求權有別，附此敘明。」

（三）經查，系爭45-3地號土地原為許松雄所有（持分1/3），而系爭39地號土地原為訴外人許松雄、許鴻彥、許鴻傑、許婉俐、許鴻君、陳萬田、蔡宗汗、塔林建設股份有限公司等8人所有（許松雄持分13/45），惟於96及100年間分別經臺灣基隆地方法院強制執行拍定，並經被告按一般稅率核算土地增值稅函請臺灣基隆地方法院代為扣繳在案。嗣於108年1月21日及108年2月11日系爭39地號土地所有權人中許鴻彥、許鴻傑、許鴻君、許婉俐等4人檢附基隆市暖暖區碇內段西股小段39、39-3、39-4、39-5地號土地使用分區證明書（暖暖區碇內段溪西股小段39地號於100年5月31日因逕為分割增加39-3地號，又於102年9月9日逕為分割增加39-4及39-5地號），向被告申請依土地稅法第39條第2項規定免徵土地增值稅，並更正原核定應納土地增值稅。經核符合土地稅法第39條第2項及行政程序法第131條規定，准予退還土地增值稅352,968元並將原應退還稅款交由臺灣基隆地方法院重新分配，其餘4人（含債務人許松雄）所有持分並無提出申請，且至今已逾行政程序法第131條規定10年因不行使而消滅，有臺灣基隆地方法院

民事執行處100年3月8日基院義99司執清字第6073號函、
被告七堵分局100年3月17日基稅七一貳字第1000502178號
函及被告七堵分局108年3月14日基稅七一貳字第10805501
46號函及許鴻彥、許鴻傑、許鴻君、許婉俐土地增值稅更
正（退稅）申請書可稽。

（四）原告於110年12月17日持對於訴外人許松雄之執行名義，
向臺灣基隆地方法院民事執行處聲請就許松雄對被告之系
爭45-3、39地號土地之退稅款債權為強制執行，經該院民
事執行處以110年度司執字第29913號清償債務強制執行事
件受理，對被告核發扣押命令，被告聲明異議，該院民事
執行處通知原告，原告爰向臺灣基隆地方法院提起訴訟，
經臺灣基隆地方法院以110年度訴字第553號民事裁定移送
本院審理。原告主張略以：許松雄有可退之稅款，也是他
資產的一部分，原告係訴外人許松雄之債權人，故請求被
告應確認給付退稅款554,079元及利息（訴之聲明同時有
「確認」「給付」字樣，但給付之訴本質上包括確認退稅
請求權存在，故仍應認原告係提起給付訴訟）。惟查，原
告係臺灣基隆地方法院基院麗110司執勤字第4402號清償
債務強制執行事件之債權人，其拍定土地為暖暖區新溪西
股段55、57地號土地，而系爭45-3、39地號土地早經臺灣
基隆地方法院於96年及100年拍定。依前揭最高行政法院1
00年度4月份第2次庭長法官聯席會議之意旨，原告非系爭
45-3、39地號之抵押權人，僅係一般債權人，縱因違法課
稅處分減少其債權受分配之金額，非屬法律上之利害關
係，僅能認其具有經濟上之利害關係，無從代位行使稅捐
稽徵法第28條規定之退稅請求而提起課予義務訴訟，相同
道理，原告非法律上利害關係人，亦不得代位行使稅捐稽
徵法第28條規定之退稅請求而提起給付訴訟。是原告提起
本件訴訟，求為判決請求被告給付退稅額554,079元並加
計利息，揆諸前揭最高行政法院決議要旨及首開說明，係

屬當事人不適格，為顯無理由，爰不經言詞辯論，以判決駁回之。

五、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第107條第3項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 4 月 24 日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法 官 陳心弘

法 官 林妙黛

法 官 畢乃俊

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。

01

者，亦得為上訴審
訴訟代理人

2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。
3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。

是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 112 年 4 月 24 日

03

書記官 李依穎