高雄高等行政法院判決

107年度簡上字第52號

上　訴　人　屏東縣政府財稅局

代　表　人　程俊

被上訴人　第一金融資產管理股份有限公司

代　表　人　周朝崇

上列當事人間土地增值稅事件，上訴人對於中華民國107年7月27日臺灣屏東地方法院106年度簡更(二)字第1號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、緣訴外人王錦昌所有坐落於屏東縣○○鎮○里○段○○○○號土地（下稱系爭土地），於民國93年12月6日經臺灣屏東地方法院（下稱屏東地院）民事執行處執行拍賣，由訴外人張家輝拍定，上訴人遂按拍定價額計算漲價額，課徵土地增值稅計新臺幣（下同）372,631元，並以93年12月17日屏稅恆分壹字第0930011442號函知執行法院代為扣繳，同時以93年12月17日屏稅恆分壹字第0930011561號函通知張家輝及王錦昌，系爭土地如符合減免優惠要件者，應於文到30日內檢附相關證明文件提出申請，該函於93年12月21日郵寄送達在案。嗣經執行法院於94年1月4日製作分配表，並於94年1月27日實行分配在案。第一順位抵押債權人龍星昇第五資產管理股份有限公司（下稱龍星昇公司）將拍賣價金不足清償之債權額轉讓他人，輾轉由被上訴人受讓取得。被上訴人遂於103年9月9日以（103）第一資管業字第237號函向上訴人主張

其為王錦昌之債權人兼抵押權人，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課徵土地增值稅，並依稅捐稽徵法第28條規定，請求上訴人將納稅義務人王錦昌溢繳之系爭土地增值稅退還原執行法院。案經上訴人審認被上訴人未於法定期限內提出證明文件及退稅請求權已因時效完成而消滅為由，以103年10月14日屏稅恆分壹字第1030704476號函（下稱原處分）否准被上訴人申請，被上訴人不服，提起訴願，經訴願決定駁回，被上訴人仍不服，循序提起行政訴訟。經屏東地院104年度簡字第8號判決駁回，被上訴人不服提起上訴，經本院104年度簡上字第76號判決將原審判決廢棄，發回原審法院更審。嗣原審法院以105年度簡更字第2號判決駁回，被上訴人不服提起上訴，經本院106年度簡上字第12號判決將原審判決廢棄，發回原審法院更審。嗣原審法院以106年度簡更（二）字第1號判決（下稱原判決）撤銷訴願決定及原處分，被告應依原告之申請，作成准予退還土地增值稅372,631元及自94年1月27日起依各年度郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，退還屏東地院民事執行處重新分配之處分。上訴人不服，遂提起本件上訴。

二、被上訴人起訴主張及訴之聲明、上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原審判決書所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）龍星昇公司為系爭土地之抵押權人，其抵押權雖因系爭土地之拍賣而消滅，然該抵押權所擔保之債權對系爭土地拍賣價金之優先受償權並不受影響。而被上訴人輾轉受讓自龍星昇公司之債權，依民法第295條第1項規定，自與龍星昇公司對原債務人之未受償債權具有同一性，有關該債權之擔保及其他從屬

之權利亦隨同受讓甚明（債權讓與證明書即此記載）。因此，被上訴人取得之債權，倘有屬於原抵押權擔保範圍所及之債權，則其對系爭土地拍賣價金之優先受償權即與原抵押權人龍星昇公司之地位相同，而與抵押權人無異。故如有應適用而未適用土地稅法第39條之2第4項規定課徵土地增值稅，造成債務人溢繳稅款情事，被上訴人自屬權利受直接損害之法律上利害關係人，則其於債務人怠於行使退稅請求時，自具有代位債務人請求退還溢繳稅款之當事人適格。（二）系爭土地過去是否因農用而免稅，應屬上訴人職權上可知之事，且依行政院農業委員會林務局農林航空測量所（下稱航測所）88年8月29日航照圖（見卷附資料）亦可知系爭土地應確屬農用無誤，則縱於系爭土地之土地增值稅申報時未有人提供證明，上訴人亦非無從依職權查知系爭土地核屬作農業使用之農業用地之事實。況查，土地增值稅之稅捐債務，納稅義務人雖負有申報義務，但稅捐債務非基於其申報行為而告確定，須待稽徵機關就其申報內容，依職權調查事實、適用法令始作成核課處分以確認稅額，縱被上訴人未負協力義務，尚不影響上訴人應職權查知，確認核定稅額之責。從而，系爭土地應符合土地稅法第39條之2第4項之適用要件，斯時系爭土地之公告現值較移轉現值更高，應屬未增值，增值稅之金額應為零。（三）上訴人適用法令核定系爭土地之土地增值稅時，係基於對系爭土地是否屬「作農業使用之農業用地」事實認定錯誤所致，其法令適用自有違誤，被上訴人援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求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，並退還溢繳之稅款，自屬有據。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，然其已明文規定退還之稅款不以5年內溢繳者為限，自不能適用102年5月22日修正公布前之行政程序法第131條第1項關於5年時效期間之規定。故被上訴人代位請求退還溢繳款之請求權，尚未罹於時效。（四）納稅義務人之稅捐稽徵法第28條退稅請求權規定，本身雖無規定加計利息，但應依同法第38條第2項之同一法理，退還時予以加計利息，自應依同法第38條第2項規定之利率計算利息。故被上訴人請求按溢繳稅款依各年度郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利，退還屏東地院執行處重新分配，為有理由。

四、上訴人上訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、按司法院釋字第537號解釋文及財政部71年9月9日台財稅第36712號函釋闡明權利人、義務人或債權人，欲適用土地稅法第39條之2第4項規定課徵土地增值稅者，應負協力義務，即應「主動檢附」相關農業用地證明文件供核。上訴人於93年12月17日以屏稅恆分壹字第0930011442號函通知執行法院代為扣繳上開稅款，另於同日函知債務人王錦昌及拍定人張家輝，促渠等辦理系爭土地減免稅捐事宜。惟渠等均未依通知提出申請，而龍星昇公司亦未提起分配表異議之訴，是系爭土地之權利人、義務人及債權人均未主動檢附相關農業用地證明文件，向上訴人提出系爭土地應按土地稅法第39條之2第4項規定課徵土地增值稅之申請，未盡課徵程序之協力義務，上訴人自無從審定系爭土地是否合於土地稅法第39條之2第4項規定。上訴人按一般用地稅率核徵土地增值稅372,631元，並函請執行法院代為扣繳，於法自無不合。從而，原判決認定上訴人有稅捐稽徵法第28條適用法令錯誤之情形，

上訴人應退還溢繳之稅款，顯有判決適用法規不當之違背法令情事。

2、基於稽徵程序中證據存在一方之特性，納稅義務人須負擔稅捐減項要件事實之客觀舉證責任，即於稅捐減項要件事實處於真偽不明無法判定之情況時，納稅義務人應負擔該真偽不明之不利益，而不得主張其有稅捐減項相關規定之適用。土地稅法第39條之2第4項既為藉由墊高土地前次移轉現值，有效減輕人民土地增值稅之負擔，核屬使納稅義務人享有稅捐優惠或稅捐減免之規定，故納稅義務人對於是否具土地稅法第39條之2第4項所定之要件事實，負有客觀舉證責任。系爭土地之權利人、義務人及債權人皆未主動檢附相關農業用地證明文件向上訴人提出申請，已如上述，且航測所88年8月29日航照圖尚不足以明確認定系爭土地於89年1月28日基準時點之使用情形，系爭土地是否合於土地稅法第39條之2第4項規定之要件事實仍處於真偽不明之狀態，被上訴人應負擔該不利益，而不得適用土地稅法第39條之2第4項規定。是原判決認定系爭土地合於土地稅法第39條之2第4項規定，被上訴人得援引稅捐稽徵法第28條向上訴人請求退還溢繳之稅款，顯有判決適用法規不當之違背法令情事。

3、系爭土地經屏東地院民事執行處執行拍賣，並於94年1月27日分配土地增值稅額372,631元予上訴人，因此權利人請求稽徵機關依土地稅法第39條之2第4項規定，認定原地價課徵土地增值稅之請求權已逾5年，應於99年1月26日完成而消滅。被上訴人遲至103年9月9日始提出申請，其公法上請求權業已罹於時效而歸於消滅，是上訴人否准其申請，於法並無不合。故原處分並無違法或不當，原判決予以撤銷，顯有判決違背法令之情事。

(二)聲明：原判決廢棄。
五、被上訴人答辯及聲明：
(一)答辯要旨：
1、系爭土地是否合於土地稅法第39條之2第4項作農業使用之農業用地，應屬上訴人職權上可知之事，且依據航測所88年8月29日航照圖可證明系爭土地應確屬農用無誤。被上訴人於申請時業已檢具土地謄本及航照圖予上訴人，已盡相當協力義務。
2、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，然其已明文規定退還之稅款不以5年內溢繳者為限，自不能適用102年5月22日修正公布前之行政程序法第131條第1項關於5年時效期間之規定。
(二)聲明：上訴駁回。
六、本院經核原判決並無違誤，茲就上訴意旨再予論述如下：
(一)關於系爭土地於89年1月28日之基準時點，符合土地稅法第39條之2第4項規定情形，上訴人未適用該規定核算土地增值稅，構成稅捐稽徵法第28條第2項規定適用法律錯誤部分：
1、應適用之法令：
(1)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，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」
(2)土地稅法第39條之2第4項規定：「作農業使用之農業用地，於本法中華民國89年1月6日修正施行後第一次移轉，或依第1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。」

2、按稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實認定錯誤，法令適用自必錯誤。因此，稅捐稽徵法第28條第2項所稱之「適用法令錯誤」，含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。故稽徵機關之課稅處分認定事實錯誤時，納稅義務人得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款（最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議參照）。是以，稽徵機關就移轉之土地是否「作農業使用」之事實有所誤認，應適用而未適用土地稅法第39條之2第4項規定計算漲價總數額，致課徵超過正確法定稅額之土地增值稅，即符合上開所指「適用法令錯誤」之情形。

3、89年1月28修正施行土地稅法第39條之2第4項規定之立法理由，係為配合「放寬農地農有，落實農地農用」之農業政策，考量農地開放自由買賣後，其流通性與一般土地已無差異，所有權移轉所獲土地漲價利益，已無免徵土地增值稅之必要，故對於作農業使用之農業用地，依土地稅法第39條之2第1項給予不課徵土地增值稅之租稅優惠，並為免取巧者於該法修正施行前申報移轉，規避修法後移轉時應納之土地增值稅，爰就其計徵土地增值稅之原地價，依前揭土地稅法第39條之2第4項規定一律以該修正施行日當期之公告土地現值為準。參照上開立法理由及修正後規定「以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價」之文義，可知於修正施行後第1次移轉而應課徵土地增值稅時，欲依該項修正後規定享受租稅優惠者，關於是否同時符合「農業用地」及「依法作農業使用」要件之判斷，自應以該項規定修正施行日即89年1月28日為基準時點，而與土地於嗣後移轉時之情形無涉。

4、系爭土地之使用分區為一般農業區，使用地類別為農牧用地，屬都市計畫使用分區編定為農業區之農業用地，並參酌被上訴人提出之航測所88年8月29日航照圖，認系爭土地於89年1月28日基準時點核屬作農業使用之農業用地等情，為原判決所認定的事實。依此認定事實，系爭土地合於土地稅法第39條之2第4項規定要件，自應以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，始為正確。又系爭土地於89年1月原規定地價為每平方公尺350元，大於該土地移轉時之公告現值每平方公尺197元，適用土地稅法第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，則其土地增值稅為零元等情，業據上訴人於104年8月12日原審法院陳述甚明（104年度簡字第8號卷第65頁反面）。惟上訴人應適用而未適用土地稅第39條之2第4項規定減免土地增值稅，逕按一般用地稅率核徵土地增值稅額372,631元，即有依錯誤之事實作成核課超過正確數額之課稅處分，構成稅捐稽徵法第28條第2項適用法令錯誤之情形，業經原審依調查證據之辯論結果，詳述得心證之理由，予以論斷甚明，於法並無不合。

5、上訴人雖主張納稅義務人未檢附相關農業用地證明文件提出申請，致上訴人無從審定系爭土地是否合於土地稅法第39條之2第4項規定，顯有未盡協力義務，上訴人自可按一般用地稅率課徵土地增值稅云云。惟查：

(1)按「經法院執行拍賣或交債權人承受之土地，其拍定或承受價額為該土地之移轉現值，執行法院應於拍定或承受後5日內，將拍定或承受價額通知當地主管機關核課土地增值稅，並由執行法院代為扣繳。」稅捐稽徵法第6條第3項所明定。次按「依農業發展條例第27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15條規定並非關於發生免稅效果之規定。」「債務人所有土地……經民事強制執行拍定，如符合72年8月1日修正公布農業發展條例第27條（78年10月30日修正公布土地稅法第39條之2）規定免徵土地增值稅要件，依本院80年6月12日庭長評事聯席會議決議，當然發生免稅效果。如稽徵機關予以核課，並函請執行法院代為扣繳完竣，即屬適用法令錯誤致債務人溢繳稅款，債務人除得對違法課稅處分為爭訟外，亦得依稅捐稽徵法第28條規定，請求稽徵機關退還已扣繳之稅款予執行法院。……」分別經最高行政法院80年6月份庭長評事聯席會議及100年4月份第2次庭長法官聯席會議決議在案。由此可知，無買賣雙方申報土地移轉現值程序之法院拍賣移轉情形，若拍賣土地確符合行為時土地稅法第39條之2第1項規定之免徵土地增值稅要件，係當然發生免稅效果，核與納稅義務人或相關權利人有無提出申請促使稽徵機關注意無涉，且同法施行細則第58條（規定同農業發展條例施行細則第15條）並非關於發生免稅效果之規定（最高行政法院103年度判字611號判決意旨參照）。準此，人民於拍賣當時縱未提出申請以促使稽徵機關注意，惟稽徵機關亦應依職權調查拍賣土地是否合於土地稅法第39條之2第1項免徵之規定，倘稽徵機關未依職權調查予以免徵，即構成稅捐稽徵法第28條第2項規定適用法令錯誤之情形。

(2)上開最高行政法院決議固係針對土地稅法第39條之2第1項免徵土地增值稅情形，然相對於土地稅法第39條之2第4項規定墊高原地價計算漲價總數額之情形，其條文並未有納稅義務人得「申請」之明文規範，且土地稅法施行細則第58條之檢附相關證明文件之適用範圍，亦不及於土地稅法第39條之2

第4項規定之情事，故基於舉重以明輕之法理，土地稅法第39條之2第4項規定之適用，更毋庸以納稅義務人或債權人有檢附相關證明文件向稽徵機關申請為必要，稽徵機關自應本於職權調查認定拍賣土地是否符合土地稅法第39條之2第4項要件。

(3)司法院釋字第537號解釋係以房屋稅條例及財政部71年9月9日台財稅第36712號函等「房屋稅」減免事項為範圍，納稅義務人應將符合減免之使用情形檢附相關證明文件（如工廠登記證等）向稽徵機關申報，倘未於法定期間內就符合減免之使用情形向稽徵機關提出申請，自無適用減免稅捐之規定。亦即有關房屋之使用情形及其有增建、改建、變更之隨時變動資訊，而有影響房屋稅成立之要件者，對納稅義務人課予申報協力義務。至於土地稅法第39條之2第4項係以「土地增值稅」減免事項為範圍，且係就89年1月28日基準時點之使用狀況為租稅成立要件，並非具隨時變動性之要件，自無對納稅義務人課予申報協力義務之必要，核與房屋稅性質不同，並無司法院釋字第537號解釋意旨之適用。

(4)綜上所述，系爭土地於89年1月28日基準時點之使用狀況，合於土地稅法第39條之2第4項規定要件者，當然發生減免土地增值稅之效果，本無待人民之申請，核與納稅義務人王錦昌或執行債權人有無檢附相關證明文件向其提出申請無涉。上訴人主張納稅義務人或執行債權人未盡協力義務，自可不適用土地稅法第39條之2第4項規定核課土地增值稅，並無可採。

6、上訴人另主張系爭土地於89年1月28日基準時點，是否確實作為農業使用之農業用地之事實，仍處於真偽不明之狀態，被上訴人應負擔該不利益，而不得適用土地稅法第39條之2

第4項規定，是上訴人按一般用地稅率核徵土地增值稅並無違誤云云。惟查，事實認定乃事實審法院之職權，而證據之證明力如何或如何調查事實，事實審法院有衡情斟酌之權，苟其事實之認定已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背論理法則、經驗法則或證據法則，縱其證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定異於該當事人之主張者，亦不得謂為原判決有違背法令之情形。原判決業已論明：「且依88年8月29日航照圖（見卷附資料）亦可知系爭土地應確屬農用無誤」「系爭土地為農業用地且作農業使用為兩造所不爭執（見本院104年度簡字第8號卷第65頁反面），是系爭土地應符合土地稅法第39條之2第4項之適用要件」等情，經核與卷附證據相符，亦與證據法則、經驗法則及論理法則均無違。上訴人未就航照圖或原審卷內證據有何顯示系爭土地作農業使用之相反證據為具體主張，泛言主張系爭土地於基準時點之使用情形處於真偽不明狀態云云，尚無可採。

(二)關於被上訴人依稅捐稽徵法第28條第2項規定代位請求退還溢繳稅款之公法上請求權尚未罹於時效部分：

1、按98年1月21日修正後稅捐稽徵法第28條增列退稅原因，並就溢繳稅款發生之不同原因，分列第1、2項，規定不同之應退還稅款期間。其中第2項以「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」為退稅原因，且明定其退還之稅款不限於5年內溢繳部分，另以修正後第4項明文規定，修正後規定溯及適用於修正前因第2項事由溢繳稅款之退稅案件，均屬立法者作有利於納稅義務人之修正規定。故解釋上依第2項規定之退稅請求權，應不受5年時效期間之限制，且在立法者未有制定消滅時效期間之新法前，即無消滅時效期間之適用，如此解釋始符合立法者美意。

2、依102年5月24日修正生效行政程序法第131條第1項規定，係立法者制定新法明定人民之公法上請求權之消滅時效為10年。就體系解釋而言，屬行政法總論性質之行政程序法，既然已有公法上請求權之時效規定，則屬各論性質之各該行政法規，除有特別規定外，關於公法上請求權之時效，理應適用行政程序法第131條規定。因此，修正後稅捐稽徵法第28條第2項規定之退稅請求權，發生在102年5月24日行政程序法第131條第1項規定修正生效前者，因法無明文限制時效期間，加以稅捐稽徵法第28條第4項之溯及效力規定，解釋上固均無消滅時效期間之適用，惟遲至102年5月24日行政程序法第131條第1項修正生效後，始行使退稅請求者，因立法者已制定新法可資適用，自應受修正後新法關於10年時效期間之限制。

3、行政程序法關於公法上請求權時效之起算點，或稅捐稽徵法第28條關於退稅請求權時效之起算點，均無明文規定。就請求退稅事實發生於行政程序法102年5月24日修正生效前者，其退稅請求權本無消滅時效期間之適用，已如前述，倘遲至102年5月24日修正生效後始行使者，則基於法律不溯及既往原則，其在修正生效前因無消滅時效期間之適用而享受之利益，不應被剝奪，故應以行政程序法第131條第1項修正生效日即102年5月24日為退稅請求權之10年時效起算點。

4、屏東地院民事執行處執行拍賣結果，將系爭土地拍賣價金，於94年1月27日實行分配，並由執行處代（扣）繳納系爭土地之土地增值稅，則於此時已發生納稅義務人王錦昌溢繳土地增值稅之情事。又被上訴人於103年9月9日代位向上訴人申請退還系爭土地溢繳之土地增值稅款，有卷附申請書（見104年度簡字第8號卷第27頁）可證。依照上開說明，被上訴

人代位之退稅請求權應自102年5月24日起算，迄於103年9月9日申請時，顯然未逾10年時效期間，可見其退稅請求權尚未罹於時效消滅。再者，縱認退稅請求權之10年消滅時效起算點，依其性質得類推適用民法第128條規定，應自請求權可行使時起算（最高行政法院106年度判字第487號判決意旨參照），則自實行分配日94年1月27日起算，算至103年9月9日被上訴人代位申請退稅時，仍未逾10年，其退稅請求權仍屬未罹於時效。從而，上訴人主張被上訴人之公法上請求權業已罹於時效而消滅，而指摘原判決顯有判決違背法令之情事，即無可採。

七、綜上所述，原判決認被上訴人先位聲明有理由，撤銷訴願決定及原處分，上訴人應依被上訴人103年9月9日之申請，作成如上開金額之溢繳稅款及利息退還屏東地院民事執行處重新分配之處分，本院經核並無違誤。上訴意旨指摘原判決違背法令，請求廢棄原判決，為無理由，應予駁回。

八、結論：上訴無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　年　　4　　月　　16　　日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官　李　協　明

法官　黃　堯　贊

法官　孫　奇　芳

以上正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　108　年　　4　　月　　16　　日

書記官　宋　鑠　瑾