

新竹縣政府訴願決定書

案號：1000325-3

訴願人：○○○

原行政處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

訴願人因土地增值稅事件，不服新竹縣政府稅捐稽徵局 99 年 7 月 12 日新縣稅東一字第 0990082816 號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、案外人○○○所有坐落新竹縣竹東鎮頭重埔段○○地號土地乙筆，經臺灣新竹地方法院執行拍賣，於 87 年 12 月 8 日由訴外人○○○拍定取得，原處分機關竹東分局依臺灣新竹地方法院民事執行處函囑核算土地增值稅計新臺幣（以下同）1,626 萬 3,057 元，並於 87 年 12 月 21 日函請法院代為扣繳，嗣訴願人以案外人○○○之債權人身分，於 98 年 3 月 9 日向原處分機關竹東分局申請系爭土地改依行為時農業發展條例第 27 條規定，免徵土地增值稅，並依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定辦理退稅，經原處分機關竹東分局於 98 年 4 月 30 日以新縣稅東一字第 0980041506 號函否准其所請。訴願人不服，提起訴願，旋遭訴願不受理駁回，復提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 98 年 12 月 3 日 98 年度訴字第 1720 號判決：「原告之訴駁回。」及最高行政法院以 99 年 2 月 26 日 99 年度裁字第 471 號裁定：「上訴駁回」確定在案，惟訴願人仍不服前開臺北高等行政法院判決，提起再審之訴，亦經臺北高等行政法院 99 年 5 月 18 日 99 年度再字第 43 號判決：「再審原告之訴駁回。」該判決並於 99 年 6 月 28 日確定在案。

訴願人於 99 年 6 月 21 日復以案外人○○○所有新竹縣竹東鎮頭重埔段○○地號土地乙筆，符合行為時農業發展條例第 27 條及土地稅法第 39 條之 2 規定為由，向原處分機關竹東分局申請履行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之義務，退還案外人○○○所溢繳之土地增值稅至原執行法院分配予訴願人，經原處分機關認該申請案業於 99 年 2 月 26 日經最高行政法院以 99 年度裁字第 471 號裁定作成上訴駁回，而告確定在案，應受終局判決既判力所拘束，乃以

99年7月12日以99新縣稅東一字第0990082816號函否准所請，訴願人不服，遂向本府提起訴願，經本府99年9月1日府行法字第0990144775號訴願決定（案號：0990823-2），訴願人仍不服，提請行政訴訟，後經臺北高等行政法院99年度訴字第1872號判決：「訴願決定撤銷」，本府再為訴願審議。

二、訴願意旨略謂：

- （一）訴願人主張前以行政程序法第34條、第35條規定，申請依行為時土地稅法第39條之2規定免徵土地增值稅，被認不符駁回，提出訴願及行政訴訟，遭訴願機關及行政法院，以程序上理由駁回行政救濟，法務部98年4月15日0980003338號函釋明文依行政程序法第128條第1項規定，訴願人得重新申請進行訴願程序，並可依財政部98年2月10日台財稅字第09804505760號函釋及92年9月1日台財稅字第0920453835號函釋申請依稅捐稽徵法第28條第2項規定之退稅，又本於平等原則，亦得比照○○○之申請案件辦理，而原處分機關竟以「違反一事不再理原則」為由拒不重新進行行政程序，違背行政程序法第129條規定，參照最高行政法院41年判字第17號判例，原處分請依法撤銷原處分，用臻適法。
- （二）依行政程序法第34條、第35條、第174條、公務員服務法第1條規定及司法院大法官第469號函釋有案，於履行公法義務退還溢繳程序，原處分機關否准，屬行政處分，係侵害訴願人法益，訴願人依法提出訴願，以除去侵害，在訴願法上之當事人適格要件及保護要件無欠缺。
- （三）系爭土地為農業用地並作農業使用，經認符合法定免徵田賦要件，自原所有權人即納稅義務人○○○取得後至移轉，一直免徵田賦，足見系爭土地依法作農業使用，並無疑義，原處分機關無辦理撤銷減免，追收應納田賦及移送處罰之情事，系爭土地作農業使用，移轉與自行耕作之農民繼續耕作，依改制前最高行政法院80年6月份庭長評事聯席會議：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，本無待人民申請。財政部90年8月13日台財稅字第0900455007號函釋：依土地稅法第39條之2第2項，當然適當免徵土地增值稅所示，系爭土地87年12月8日拍賣移轉時，當然發生免稅效果，故原處分機關依一般稅率計課徵土地增值稅，致納稅義務人○○○溢繳稅額，自屬適用法規有錯誤，

而有可歸責。

- (四) 依財政部 98 年 2 月 10 日台財稅字第 09804505760 號函釋規定，原處分機關依一般稅率計課徵土地增值稅適用法規有錯誤，致納稅義務人○○○溢繳稅額，訴願人申請原處分機關履行公法義務，無消滅時效規定之適用。
- (五) 據上行為時農業發展條例第 27 條規定之免稅，稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定之退稅，均為稽徵機關應依職權行政行為之事項，系爭土地符合行為時農業發展條例第 27 條、行為時土地稅法第 39 條之 2 規定，原處分機關於系爭土地被執行法院拍賣時，依一般稅率計課土地增值稅，即屬未正確適用法規規定，致納稅義務人○○○溢繳稅額，顯有可歸責，訴願人為申請履行公法義務程序進行時之當事人，為自己利益，得依行政程序法第 34 條、第 35 條規定，申請原處分機關作成退還溢繳土地增值稅之請求，並得本於合法之行政先例，有要求原處分機關為相同之事件作相同處理之權利，原處分機關竟予於否准，與合法行政先例、財政部函釋、最高行政法院統一法律見解不合等語。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 按「第一項所稱確定，係指左列各種情形：五、經行政訴訟判決者。」為稅捐稽徵法第 34 條第 3 項第 5 款所規定。「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」為行政訴訟法第 213 條所明定。
- 次按「當事人於終局判決後，不得就同一法律關係更行起訴，此為一事不再理之原則。違背此原則者，即為法所不許。」此為行政法院（改制後為最高行政法院）44 年判字第 44 號判例可參。另最高行政法院 93 年度判字第 782 號判決意旨：「…為訴訟標的之法律關係於確定終局判決中經裁判，該確定終局判決中有關訴訟標的之判斷，即成為規範當事人間法律關係之基準，嗣後同一事項於訴訟中再起爭執時，當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷，其積極作用在避免先後矛盾之判斷，消極作用則在禁止重複起訴。…」
- (二) 經查臺灣新竹地方法院執行拍賣訴外人○○○所有坐落新竹縣竹東鎮頭重埔段○○地號土地乙筆，於 87 年 12 月 8 日由訴外人○○○拍定取得，原處分機關所屬竹東分局依該院民事執行

處函囑，於 87 年 12 月 21 日函請法院代為扣繳之土地增值稅 1,626 萬 3,057 元，訴願人前於 98 年 3 月 9 日向原處分機關所屬竹東分局申請退還上開土地增值稅至原執行法院，俾分配予訴願人，經該分局否准後，提起行政救濟，業經最高行政法院 99 年 2 月 26 日 99 年度裁字第 471 號裁定：「上訴駁回」在案，依稅捐稽徵法第 34 條第 3 項第 5 款及行政訴訟法第 213 條規定，原處分已告確定，且具有確定力。而本件與上開確定裁定，其訴訟當事人相同，且起訴對象為同一年度即 87 年度之土地增值稅，其訴訟標的均為當年度課稅之違法性，是本件自應為上開裁定確定效力所及，有臺北高等行政法院 89 年度訴字第 2413 號裁定及最高行政法院 93 年度判字第 782 號判決可資參照，則訴願人對已確定之案件更行起訴，顯有違反前揭行政法院 44 年判字第 44 號判例意旨之一事不再理原則，訴願人之主張，其程序自有未合，自非法之所許。

(三) 據上論結，本件訴願程序不合法，謹請駁回其訴願，以維稅政。

理 由

一、按「行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限。一、具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者前項申請，應自法定救濟期間經過後 3 個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算，但自法定救濟期間經過後已逾 5 年者，不得申請。」為行政程序法第 128 條所明定。

次按「農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」、「依本法第 39 條之 2 第 1 項申請免徵土地增值稅者，依左列規定辦理：一、耕地：由申請人於申報土地移轉現值時，檢附土地登記簿謄本、主管機關核發之農地承受人自耕能力證明書影本，送主管稽徵機關。…」分別為 89 年 1 月 28 日修正前農業發展條例第 27 條規定（即同年月日修正

前土地稅法第 39 條之 2 第 1 項)及 89 年 9 月 20 日修正前土地稅法施行細則第 58 條所明定。

未按「農業用地在依法作農業使用期間，經法院拍賣，由自耕農民承購繼續耕作者，依農業發展條例第 27 條規定應免徵土地增值稅，倘法院於拍賣時，因未檢送有關證明文件，稽徵機關無法憑以核定免徵而按一般應稅土地核課土地增值稅者，……說明：二、查經法院拍賣之土地，其土地增值稅依稅捐稽徵法第 6 條規定，係由執行法院於拍定或承受後 5 日內，將拍定或承受價額通知稽徵機關核課者，並非如一般土地買賣需由義務人與權利人共同申報移轉現值課徵。是以經法院拍賣之農業用地，如符合農業發展條例第 27 條規定免徵土地增值稅而當事人不及依規定程序申請辦理時，得先行依一般土地扣繳土地增值稅後再申請退還。」、「納稅義務人所有土地移轉，未檢附重劃證明文件，嗣後查明該土地符合行為時土地稅法第 39 條第 3 項（現行同法條第 4 項）規定減徵土地增值稅致溢繳稅款，可否依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定辦理退還一案。…該項申報程序規定，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。故納稅義務人於申報時，未檢附符合減徵土地增值稅之有關文件，稽徵機關依據納稅義務人申報資料依法核課稅捐，即難歸責稽徵機關有核課錯誤情事。」分別為財政部 73 年 7 月 30 日台財稅第 56686 號函釋及 98 年 10 月 23 日台財稅字第 09800238260 號函釋規定可資參照。

二、卷查訴願人先前於 98 年 3 月 9 日向原處分機關竹東分局申請系爭土地依行為時農業發展條例第 27 條規定，免徵土地增值稅，並依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定辦理退稅，經原處分機關竹東分局於 98 年 4 月 30 日以新縣稅東一字第 0980041506 號函否准其所請。訴願人不服，提起訴願，旋遭訴願不受理駁回，復提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 98 年 12 月 3 日 98 年度訴字第 1720 號判決：「原告之訴駁回。」及最高行政法院以 99 年 2 月 26 日 99 年度裁字第 471 號裁定：「上訴駁回」確定在案，惟訴願人仍不服前開臺北高等行政法院判決，提起再審之訴，亦經臺北高等行政法院 99 年 5 月 18 日 99 年度再字第 43 號判決：「再審原告之訴駁回。」該判決並於 99 年 6 月 28 日確定在案，此有臺北高等行政法院 98 年 12 月 3 日 98 年度訴字第 1720 號判決、最高行政

法院 99 年 2 月 26 日 99 年度裁字第 471 號裁定、臺北高等行政法院 99 年 5 月 18 日 99 年度再字第 43 號判決及臺北高等行政法院 99 年 7 月 20 日院田忠股 99 再 00043 字第 0990012700 號函附卷可稽。。

三、次查訴願人主張依行政程序法第 128 條第 1 項規定，重新申請進行行政程序，原處分機關應依申請重開行政程序並依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定辦理退稅乙節，惟查行政程序法第 128 條第 1 項第 1 款至第 3 款規定，係對行政處分相對人或利害關係人得據以申請行政機關程序重開之事由有所限制，該條項第 1 款係以廢止「有持續效力之合法行政處分」為目的；同條項第 2 款所謂「發生新事實或發現新證據者」，亦可為程序重開，此之所謂「新證據」，為行政處分作成始成立者，或行政處分作成時已存在，但為當時所不知或未援用者，此種新證據證明原行政處分之違法性，所涉及者應係「撤銷違法行政處分」之問題；至於第 3 款則以「其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者」，為重新進行行政程序之事由。訴願人雖主張有該法條重新進行行政程序事由，但其依據為稅捐稽徵法第 28 條第 2 項、行政程序法第 34 條等規定，財政部 98 年 2 月 10 日函及 92 年 9 月 1 日函、行政法上平等原則等，或係法律規定，或係財政部本於職掌所為函釋，或係一般法理原則，並非法定救濟期間經過後所發生之事實有利變更，亦非法定救濟期間經過後，發生新事實或發現新證據，此與前開行政程序法第 128 條第 1 項各款所定之要件顯有未符，訴願人主張尚非可採。

四、末查訴願人主張系爭土地符合行為時農業發展條例第 27 條及土地稅法第 39 條之 2 規定，原處分機關於法院執行拍賣時，依一般稅率計課土地增值稅適用法規有誤，致案外人○○○溢繳稅額，顯可歸責乙節，按稅捐稽徵法第 6 條規定，農業用地在依法作農業使用期間，經法院拍賣，執行法院於拍定或承受後 5 日內，將拍定或承受價額通知稽徵機關核課土地增值稅，如係自耕農民承購繼續耕作且不及依規定程序檢送有關證明文件（土地登記簿謄本、自耕能力證明書影本）申請辦理免徵土地增值稅者，稽徵機關無法憑以核定免徵，遂先行按一般應稅土地核課土地增值稅；反之，倘合於所規定免徵土地增值稅之要件，而於法院拍賣遞交有關證明文件者，當然發生免稅效果，無待人民申請之程序，此觀行為時同法施行細則第 58 條（行為時同條例施行細則第 15 條）

定有申請免徵之程序規定，及財政部 98 年 10 月 23 日台財稅字第 09800238260 號函參司法院大法官釋字第 537 號解釋責課納稅義務人申報協力之義務甚明(臺北高等行政法院 99 年度訴字第 2174 號判決參照)。訴願人主張原處分機關適用法規有誤，致案外人○○○溢繳稅額，顯可歸責云云，顯係誤解相關法令，自難採憑。是以揆諸首揭法規及函釋意旨，原處分機關之處分尚無不合，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願決果不生影響，自無庸一一斟酌，併此敘明。

五、綜上結論，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。