

訴 願 人 ○○○

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 111 年 1 月 24 日北市稽中山甲字第 1114100206 號函，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、訴願人於民國（下同）87 年 1 月 22 日立約出售其所有本市中山區○○段○○小段○○及○○地號等 2 筆土地（宗地面積各 409 平方公尺及 32 2 平方公尺，下稱系爭 A、B 土地）之權利範圍各 495/10000、104/1000 0 予案外人○○有限公司（下稱○○公司），並於 87 年 1 月 23 日向原處分機關所屬中南分處（於 108 年 1 月 2 日與原處分機關所屬中北分處合併為中山分處，下稱前中南分處）申報土地移轉現值，經前中南分處以 87 年 2 月 4 日北市稽中南增字第 161915 號及第 161916 號書函，核定應納土地增值稅為新臺幣（下同）265 萬 5,529 元，並經訴願人於 87 年 2 月 11 日完納在案。訴願人嗣於 88 年 5 月 4 日立約出售系爭 A、B 土地，權利範圍各 960/10000、11/10000（與前開 87 年 1 月 22 日出售之權利範圍部分下合稱系爭土地）予案外人○○○，並於同日向前中南分處申報土地移轉現值，經前中南分處以 88 年 5 月 6 日北市稽中南增字第 880024 00 號及第 88002401 號書函，核課應納土地增值稅為 455 萬 9,955 元，亦經訴願人於 88 年 5 月 18 日完納在案。
- 二、嗣訴願人以 111 年 1 月 7 日申請書，主張前開 87 年及 88 年間所移轉之系爭土地，符合土地稅法第 39 條之 1 規定，向原處分機關所屬中山分處申請應減徵系爭土地之土地增值稅 40%，並退還溢繳之土地增值稅。經原處分機關審認訴願人前於 87 年及 88 年間申報系爭土地移轉現值時，未依行為時土地稅法第 39 條第 4 項及土地稅減免規則第 24 條第 2 項等規定，申請減徵土地增值稅 40%，因已逾退稅請求權時效，爰以 111 年 1 月 24 日北市稽中山甲字第 1114100206 號函復訴願人否准所請。該函於 111 年 1 月 26 日送達，訴願人不服，於 111 年 2 月 23 日經由原處分機關向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、本件訴願書雖記載：「……訴願請求（即請求撤銷之行政處分書發文日期、文號或其他）原處分（即臺北市稅捐稽徵處 111 年元月 24 日北市稽中山甲字第 1114100206 號函）撤銷。原處分機關應將 A21185118805180000354576 號及 A21185118805180000354475 號土地增值稅繳款書撤銷，並作成減徵 40%之處分。……」惟查上開 A21185118805180000354576 號及 A21185118805180000354475 號並非土地增值稅繳款單號，且訴願人申請退還溢繳土地增值稅事件亦經原處分機關以 111 年 1 月 24 日北市稽中山甲字第 1114100206 號函否准在案而提起本件訴願；經本府法務局電話洽詢訴願人表示，其係欲撤銷原處分機關 111 年 1 月 24 日北市稽中山甲字第 1114100206 號函，上開 2 筆單號係為誤繕，有本府法務局公務電話紀錄在卷可稽；是訴願人應係對原處分機關 111 年 1 月 24 日北市稽中山甲字第 1114100206 號函不服，合先敘明。
- 二、按行為時（65 年 10 月 22 日制定公布）稅捐稽徵法第 28 條規定：「納稅義務人對於因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；逾期未申請者，不得再行申請。」第 28 條第 1 項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起十年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起十五年間不行使而消滅。」
土地稅法第 6 條規定：「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公公墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。」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……。」行為時（86 年 5 月 2 日修正公布）第 39 條第 4 項規定：「經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，其土地增值稅減徵百分之四十。」第 49 條第 1 項規定：「土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應於訂定契約之日起三十日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。但依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報其移轉現值。」

土地稅減免規則第 1 條規定：「本規則依土地稅法第六條及平均地權條例第二十五條規定訂定之。」第 22 條第 6 款規定：「依第七條至第十七條規定申請減免地價稅或田賦者，公有土地應由管理機關，私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關證明文件，向直轄市、縣（市）主管稽徵機關為之。但合於下列規定者，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人或典權人申請：……六、辦理區段徵收或重劃之土地（應由主管地政機關列冊送稽徵機關辦理）。」第 24 條第 2 項規定：「土地增值稅之減免應於申報土地移轉現值時，檢同有關證明文件向主管稽徵機關提出申請。」

財政部 90 年 2 月 2 日台財稅字第 0900450602 號函釋（下稱 90 年 2 月 2 日函釋）：「……伍、會商結論：……有關納稅義務人依稅捐稽徵法第二十八條規定申請退還溢繳稅款……二、非屬適用法令錯誤或計算錯誤之情形……（二）土地增值稅案件：……7. 土地所有權移轉，依土地稅法第三十一條第一項第二款規定，可於申報移轉現值中減除之各項費用，於移轉時未繳納或未檢附相關證明文件，於核稅後始繳清或檢附相關證明文件申請退還溢繳土地增值稅者。……。」

95 年 12 月 6 日台財稅字第 09504569920 號令釋（下稱 95 年 12 月 6 日令釋）：「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。……。」

98 年 10 月 23 日台財稅字第 09800238260 號函釋（下稱 98 年 10 月 23 日函釋）：「主旨：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。說明：……二、按『經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，其土地增值稅減徵 40%。』『土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應於訂定契約之日起 30 日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。』為行為時土地稅法第 39 條第 3 項及第 49 條第 1 項前段所明定。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，因而課納稅義務人協力申報義務。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。」

三、本件訴願理由略以：

- (一) 依土地稅減免規則第 22 條第 6 款規定，私有土地因重劃土地減免土地增值稅，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理，免由土地所有權人申請。是重劃土地增值稅之減免，係原處分機關職權辦理事項，訴願人無庸提出申請。
- (二) 參最高法院 109 年度大字第 4 號裁定意旨，納稅義務人就稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定在 98 年 1 月 23 日修正生效前之溢繳稅款，於 102 年 5 月 24 日以後依該規定行使退稅請求權，適用 102 年 5 月 24 日修正生效之行政程序法第 131 條第 1 項關於 10 年時效期間之規定，其時效期間應自 102 年 5 月 24 日起算，故本案最早至 112 年 5 月 23 日始罹於時效。另稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定在 110 年 12 月 17 日修正通過時，將可歸責政府機關因素之時效展延自 110 年 12 月 17 日起算 15 年，即至 125 年 12 月 16 日時效始屆滿。原處分機關認定本案因時效因素致無從為處分，係適用法令錯誤，依行政程序法第 117 條規定，原處分應予撤銷。

四、查訴願人於 87 年 1 月 22 日及 88 年 5 月 4 日立約出售系爭土地予案外人○○公司及○○○，惟於申報土地移轉現值時未針對系爭土地係重劃後第 1 次移轉，向前中南分處申請減徵土地增值稅，有系爭土地買賣所有權移轉契約書、土地標示部及所有權部、原處分機關土地增值稅繳款書及查詢清單等資料影本在卷可稽。是原處分機關否准訴願人申請退還溢繳之系爭土地土地增值稅，自屬有據。

五、至訴願人主張依土地稅減免規則第 22 條第 6 款規定，私有土地因重劃土地之減免土地增值稅係原處分機關職權辦理事項，其無庸提出申請；又溢繳稅款若係在稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定於 98 年 1 月 23 日修正生效前者，應適用 102 年 5 月 24 日修正生效之行政程序法第 131 條第 1 項關於 10 年時效期間之規定，故本件應於 112 年 5 月 23 日始罹於請求權時效；另稅捐稽徵法第 28 條第 1 項於 110 年 12 月 17 日修正時，已將可歸責政府機關因素之時效展延自 110 年 12 月 17 日起算 15 年，則本件將至 125 年 12 月 16 日時效始屆滿云云。查本件：

- (一) 按納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再

行申請；經重劃之土地，於重劃後第 1 次移轉，土地增值稅減徵 40 %；納稅義務人應於申報土地移轉現值時，檢同有關證明文件向主管稽徵機關提出申請；為行為時（65 年 10 月 22 日制定公布）稅捐稽徵法第 28 條、行為時（86 年 5 月 21 日修正公布）土地稅法第 39 條第 4 項及土地稅減免規則第 24 條第 2 項所明定。次按納稅義務人在移轉土地所有權時未檢附相關證明文件，於核稅後始檢附並申請退還溢繳土地增值稅者，並非行為時稅捐稽徵法第 28 條規定所稱因適用法令錯誤或計算錯誤之情形，該等情形若發生於行政程序法於 90 年 1 月 1 日施行前，其請求權消滅時效應類推適用行為時稅捐稽徵法第 28 條之規定；亦有財政部 90 年 2 月 2 日函釋及 95 年 12 月 6 日令釋意旨可資參照。

- （二）查本件訴願人分別於 87 年 1 月 22 日及 88 年 5 月 4 日立約移轉其所有系爭 A、B 土地部分權利範圍各 495/10000、104/10000 及 960/10000、11/10000 予案外人○○公司及○○○，經前中南分處核定系爭土地土地增值稅各 265 萬 5,529 元及 455 萬 9,955 元，並經訴願人於 87 年 2 月 11 日及 88 年 5 月 18 日完納在案。次查訴願人向前中南分處申報系爭土地移轉現值時，未依行為時土地稅法第 39 條第 4 項及土地稅減免規則第 24 條第 2 項等規定向該分處申請減徵土地增值稅 40%，依財政部 90 年 2 月 2 日函釋及 95 年 12 月 6 日令釋意旨，該等情形因非屬稅捐稽徵法第 28 條規定所指適用法令錯誤或計算錯誤之情形，且發生在行政程序法於 90 年 1 月 1 日施行前，故其請求權之消滅時效期間，應類推適用行為時稅捐稽徵法第 28 條規定，自訴願人繳納稅款之日起算 5 年內，分別至 92 年 2 月 10 日及 93 年 5 月 17 日。是原處分機關審認本件訴願人申請退還溢繳之系爭土地土地增值稅，已逾退稅請求權時效，爰否准所請，並無不合。

- （三）次查土地稅減免規則第 22 條第 6 款規定，私有土地辦理區段徵收或重劃土地應由稽徵機關依通報資料逕行辦理，納稅義務人無庸提出申請，惟該款規定僅限於納稅義務人申請減免地價稅或田賦者，尚不包括土地增值稅之減免；又該減免規則第 24 條第 2 項業已明定，土地增值稅之減免應於申報土地移轉現值時，檢同有關證明文件向主管稽徵機關提出申請。復依財政部 98 年 10 月 23 日函釋意旨，納稅義務人所有土地移轉，未檢附重劃證明文件，嗣後查明符合重劃後第 1 次移轉土地增值稅減徵 40% 規定者，因其課稅要件事實稅捐稽

徵機關掌握困難，故稅捐稽徵機關依據納稅義務人申報資料依法核課稅捐，即難認稽徵機關有核課錯誤情事而有行政程序法第 117 條規定之適用。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關否准訴願人申請退還溢繳之系爭土地土地增值稅，揆諸前揭規定，並無不合，原處分應予維持。

六、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。

訴願審議委員會主任委員 袁 秀 慧

委員 張 慕 貞

委員 吳 秦 雯

委員 王 曼 萍

委員 陳 愛 娥

委員 盛 子 龍

委員 洪 偉 勝

委員 范 秀 羽

委員 邱 駿 彥

委員 郭 介 恒

中華民國 111 年 5 月 20 日

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。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區福國路 101 號）