

訴 願 人 黃○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因申請退還土地增值稅事件，不服原處分機關民國 98 年 12 月 1 日北市稽大同字第 09834449000 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、案外人黃○○於民國（下同）79 年 1 月 4 日死亡，其遺有之本市大同區橋北段 2 小段 538 地號土地（下稱系爭土地），前經遺產管理人財政部國有財產局臺灣北區辦事處與訴願人於 82 年 3 月 18 日以遺贈為移轉原因共同向原處分機關申報移轉現值，經原處分機關核定系爭土地之土地增值稅為新臺幣（下同）20 萬 6,671 元（訴願人已於 83 年 3 月 31 日繳納在案）。嗣訴願人以系爭土地地目為「道」，長期無償供公共使用，應免徵土地增值稅為由，於 85 年 7 月 19 日及 9 月 5 日向原處分機關所屬大同分處申請退還原繳納之土地增值稅，案經該分處函復訴願人否准所請。訴願人不服，提起訴願、再訴願，均遭駁回，復提起行政訴訟，亦經改制前行政法院以 86 年度判字第 3025 號判決：「原告之訴駁回。」確定在案。

二、嗣訴願人於 88 年 5 月 6 日以其承受系爭土地須課徵土地增值稅，已侵害憲法保障人民財產之情事為由，向本府提出陳情，案移由原處分機關處理，原處分機關乃以 88 年 5 月 19 日北市稽財乙字第 8813056900 號函請所屬大同分處派員處理，該分處於 88 年 6 月 1 日與訴願

人協談並作成紀錄，旋以 88 年 6 月 2 日北市稽大同創字第 8890534500 號函請原處分機關

釋

示本案可否依財政部 83 年 7 月 2 日臺財稅第 830298290 號函釋意旨，追溯更正前次移轉

現

值資料，經原處分機關以 88 年 7 月 17 日北市稽財乙字第 8813620600 號函復訴願人略以

：

「……說明：……四、……應不得追溯更正其前次移轉現值，重核土地增值稅並退還稅款。」訴願人不服，第 2 次提起訴願、再訴願，均遭駁回，復提起行政訴訟，亦經臺北高等行政法院以 91 年 7 月 31 日 90 年度訴字第 3814 號裁定：「原告之訴駁回

……

。」該裁定於同年 8 月 19 日確定。

三、嗣訴願人於 98 年 8 月 25 日以系爭土地地目為「道」，屬公共設施保留地，依土地稅法第 39 條規定應免徵土地增值稅及稅捐稽徵法第 28 條業經修正為由，向原處分機關所屬大同分處申請退還系爭土地之土地增值稅，經該分處查認土地稅法第 39 條規定係於 86 年修正，並於同年 5 月 21 日公布施行，依中央法規標準法第 13 條規定，系爭土地仍應課徵土地增值稅，乃以 98 年 9 月 4 日北市稽大同甲字第 09830787800 號函復訴願人否准所請。

訴

願人不服，於 98 年 10 月 5 日向本府提起訴願。經原處分機關重新審查後，依財政部 83 年 7 月 2 日臺財稅第 830298290 號函釋意旨，核算系爭土地之土地增值稅，無漲價總數額，免徵土地增值稅，乃以 98 年 10 月 19 日北市稽大同字第 09830976400 號函通知訴願人

，並副知本府訴願審議委員會，撤銷上開大同分處 98 年 9 月 4 日北市稽大同甲字第 09830787

800 號函，並退還土地增值稅 20 萬 6,671 元。

四、嗣經原處分機關查得訴願人前於 85 年 7 月 19 日及 9 月 5 日曾申請退還系爭土地之土地增值

稅，案經原處分機關否准其申請，訴願人不服，迭次提起訴願、再訴願，均未獲變更，提起行政訴訟，經改制前行政法院以 86 年度判字第 3025 號判決：「原告之訴駁回。」確定在案，訴願人得否適用修正後稅捐稽徵法第 28 條規定，尚有疑義，乃以 98 年 11 月 16

日

北市稽大同字第 09834430800 號函通知訴願人，將俟上開疑義查明後另案函復，並撤銷上開 98 年 10 月 19 日北市稽大同字第 09830976400 號函。旋經審認系爭申請案應受改制

前

行政法院 86 年度判字第 3025 號判決既判力所拘束，乃以 98 年 12 月 1 日北市稽大同字第

09

834449000 號函通知訴願人，並副知本府訴願審議委員會，自行撤銷上開大同分處 98 年

9 月 4 日北市稽大同甲字第 09830787800 號函及敘明土地增值稅之核定處分業已確定，該函於 98 年 12 月 3 日送達，嗣本府以原處分已不存在為由，以 98 年 12 月 17 日府訴字第

098

70152900 號訴願決定：「訴願不受理」在案。訴願人對於上開 98 年 12 月 1 日北市稽大

同

字第 0983444 9000 號函仍表不服，於 98 年 12 月 9 日向本府提起訴願，經本府審認該函

性

質僅係單純的事實敘述及理由說明之觀念通知，並非對訴願人所為之行政處分，乃以 99 年 3 月 3 日府訴字第 09970025900 號訴願決定：「訴願不受理。」訴願人仍不服，向臺北

高等行政法院提起行政訴訟。

五、嗣經臺北高等行政法院以 100 年 1 月 14 日 99 年度簡字第 239 號判決：「訴願決定撤銷。

..

.....」其判決理由略以：「.....五、本院之判斷如下：.....（四）本件原告就其 98 年 8 月 25 日申請退還系爭土地之土地增值稅.....（4）第以原告既係依土地稅法第 39 條及修正後稅捐稽徵法第 28 條規定，請求被告退還系爭土地增值稅，被告即應依法就其申請退稅有無理由予以准駁，系爭被告 98 年 12 月 1 日函雖未就原告申請之事項直接為准駁，但審諸該函主旨及說明欄所敘述之理由，足認其有否准之表示，即含有駁回申請之意，故系爭被告 98 年 12 月 1 日函文中業已表示否准退還系爭土地增值稅之法律效果，且自此函文之用語，足以讓受文者即原告認已無後續處置，揆諸首開條文規定、判例、判決及司法院大法官會議解釋暨說明，應認系爭原處分依其敘述之事實及理由，已足認其有准駁之表示，顯係政府機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施，而對外直接發生法律效果之單方行政行為，自難謂非屬行政處分.....從而訴願決定不察，遽以系爭原處分函文究其性質僅係單純之事實敘述及理由說明之觀念通知而已，並非對原告所為之行政處分，而認原告遽提訴願，難謂合法而予以不受理，自有違誤，原告請求予以撤銷，即無不合，應予准許，應由本院將訴願決定撤銷，著由訴願機關就本案實體理由審酌後另為適法之決定.....。」該判決於 100 年 2 月 14 日確定，本府爰依該判決意旨重為訴願決定。嗣訴願人於 100 年 4 月 26 日補充訴願理由，並據原處分機關補充答辯。

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；屆期末申請者，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。前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。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。」第 34 條第 3 項規定：「.....所稱確定，係指左列各種情形：一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人

未依法申請復查者。二、經復查決定，納稅義務人未依法提起訴願者。三、經訴願決定，納稅義務人未依法提起再訴願者。四、經再訴願決定，納稅義務人未依法提行政訴訟者。五、經行政訴訟判決者。」第 35 條第 1 項第 1 款規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿之翌日起三十日內，申請復查。」

土地稅法第 39 條第 1 項及第 2 項規定：「被徵收之土地，免徵土地增值稅。」「依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅。但經變更為非公共設施保留地後再移轉時，以該土地第一次免徵土地增值稅前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」

78 年 10 月 30 日修正土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款、第 2 項規定：「土地增值稅之納稅義務人

如左：……二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。」「……所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」第 28 條前段規定：「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 條第 1 項第 3 款規定：「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定。……三、遺贈之土地，以遺贈人死亡日當期之公告土地現值為準。」第 31 條第 1 項第 1 款、第 2 項規定：「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除左列各項後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。」「前項第一款所稱之原規定地價，依平均地權條例之規定；所稱前次移轉現值，係指前次移轉時核計土地增值稅之現值，如因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公告現值。」第 33 條規定：「土地增值稅之稅率，依左列規定：一、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額未達百分之一百者，就其漲價總數額徵收增值稅百分之四十。二、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之一百以上未達百分之二百者，除按前款規定辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之五十。三、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之二百以上者，除按前款規定辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之六十。」第 39 條規定：「被徵收之土地，其土地增值稅一律減徵百分之四十。但在中華民國六十二年九月六日都市計畫法修正公布前，經編定為公共設施保留地，並已規定地價，且在該次都市計畫法修正公布後未曾移轉者，其土地增值稅減徵百分之七十。依法得徵收之私有土地，土地所有權人自願按公告土地現值之價格售與需地機關者，準用前項規定。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二十。」

平均地權條例第 38 條規定：「土地所有權移轉，其移轉現值超過原規定地價或前次移轉時申報之現值，應就其超過總數額依第三十六條第二項之規定扣減後，徵收土地增值稅。前項所稱原規定地價，係指中華民國五十三年規定之地價；其在中華民國五十三年以前已依土地法規定辦理規定地價及在中華民國五十三年以後舉辦規定地價之土地，均以其第一次規定之地價為原規定地價。所稱前次移轉時申報之現值，於因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公告土地現值。」

二、本件訴願及補充理由略以：

(一) 原處分函所謂相關訴求前經改制前行政院及臺北高等行政法院判決確定乙節，該等駁回理由均係以不符合土地稅法免徵土地增值稅相關法條規定，始終未涉及有關核課土地增值稅有計算錯誤之問題；二者訴求表面上雖屬免徵土地增值稅應退還溢繳稅款，但實際上，前案爭執在於依土地稅法應免徵土地增值稅，本案則係爭執核課土地增值稅有計算錯誤問題，合先敘明。

(二) 依據土地登記簿記載，土地所有權人黃○○於 43 年 11 月 16 日辦理登記，80 年 7 月 4 日

登記移轉至遺產管理人國有財產局臺灣北區辦事處，嗣於 82 年 4 月 13 日登記移轉給訴願人，在核課土地增值稅之前次移轉現值之計算上，原處分機關應知有錯誤，故本件計算結果無漲價總數額，免徵土地增值稅，並應退還訴願人溢繳之稅款。至於原處分機關答辯理由所稱，系爭土地之土地登記簿僅係記載註記財政部國有財產局臺灣北區辦事處為該土地之管理者，並非取得土地所有權登記乙節應屬不妥，因土地登記簿不論其登載何者，既經登記即屬移轉行為成立。

(三) 原處分機關 93 年 9 月 14 日北市稽財乙字第 09362549700 號函說明二略以，依財政部 83 年 7 月 2 日臺財稅字第 830298290 號函釋規定，有關遺贈土地，其前次移轉現值之認定應以繼承開始時該土地之公告土地現值為準。另申報移轉現值依土地稅法第 30 條第 1 項第 3 款規定：「遺贈之土地，以遺贈人死亡日當期之公告土地現值為準。」是以，遺贈土地如依上開條文規定申報移轉現值，其漲價總數額為零。準此，足資證明原處分機關在本案核課土地增值稅之前次移轉現值在計算上確有錯誤之事實，應免徵土地增值稅。另原處分機關 98 年 10 月 19 日北市稽大同字第 09830976400 號函主旨亦載明：本案經重新審查結果，應退還土地增值稅 20 萬 6,671 元，利息另計。是原處分機關在核課土地增值稅之前次移轉現值計算上確有錯誤，符合 98 年修正之稅捐稽徵法第 28 條第 2 項至第 4 項規定，原處分機關應予退還土地增值稅及按日加計利息。

三、查系爭土地前經訴願人與該土地之遺產管理人財政部國有財產局臺灣北區辦事處於 82 年 3 月 18 日以遺贈為移轉原因共同向原處分機關申報移轉現值，經原處分機關核定系爭

土地之土地增值稅為 20 萬 6,671 元。嗣訴願人於 98 年 8 月 25 日以系爭土地地目為「道」

，屬公共設施保留地，依土地稅法第 39 條規定應免徵土地增值稅及稅捐稽徵法第 28 條業經修正為由，向原處分機關所屬大同分處申請退還系爭土地之土地增值稅，經原處分機關審認系爭土地核課土地增值稅案，業經改制前行政法院 86 年 12 月 4 日 86 年度判字第

302

5 號判決及臺北高等行政法院 91 年 7 月 31 日 90 年度訴字第 3814 號裁定原告之訴駁回確定，

本案法律關係已具有既判力，當事人及法院均應受其拘束。復查系爭土地之地目為道（公共設施用地），並非公共設施保留地，另據原處分機關 100 年 4 月 21 日北市稽法甲字第 10035282600 號訴願補充答辯書載以，行為時土地稅法第 39 條規定（78 年 10 月 30 日

修

正），僅就被政府徵收及經重劃之土地，有土地增值稅減徵之規定，對於公共設施保留地之移轉並無免徵土地增值稅之規定，原處分機關核定系爭土地按一般用地稅率課徵土地增值稅，並無違誤，嗣於 86 年 5 月 21 日增訂土地稅法第 39 條第 2 項關於依都市計

畫

法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，免徵土地增值稅之規定，惟基於法律不溯既往原則，無法追溯自系爭土地 82 年 3 月 18 日申報移轉現值時適用，本件並無計算錯誤，亦無溢繳土地增值稅之情事，自無 98 年 1 月 21 日修正公布稅捐稽徵法第 28 條規定之適用。是原處分機關否准訴願人退還土地增值稅之申請，自屬有據。

四、至訴願人主張系爭土地 80 年 7 月 4 日登記移轉至遺產管理人財政部國有財產局臺灣北區辦事處，嗣於 82 年 4 月 13 日登記移轉給訴願人，土地登記簿不論其登載何者，既經登記即屬移轉行為成立，故本件計算結果無漲價總數額，本案核課土地增值稅有計算錯誤問題云云。按土地為無償移轉者，土地增值稅之納稅義務人為取得所有權之人，為行為時土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款所明定。經查，依卷附臺北市土地登記簿及財政部臺北市國稅局遺產稅免稅證明書記載，系爭土地於 80 年 7 月 4 日辦理遺產管理人登記，管理者欄登記為財政部國有財產局臺灣北區辦事處，82 年 4 月 13 日辦理遺贈登記，所有權人之姓名欄登記為訴願人，權利範圍欄之取得持分或全部登載為貳分之壹，義務人姓名欄登載為黃○○；而被繼承人黃○○之遺產管理人為財政部國有財產局臺灣北區辦事處，遺產明細表亦載有系爭土地（持分為 1/2），由此可見，財政部國有財產局臺灣北區辦事處僅為被繼承人黃○○之遺產管理人，為管理遺產而辦理系爭土地之遺產管理人登記，該遺產管理人登記並無變更土地所有權人之法律效果，訴願主張，顯係誤解，不足採據。

五、另訴願人主張原處分機關 93 年 9 月 14 日、98 年 10 月 19 日函及財政部 83 年 7 月 2 日臺財稅

字第 830298290 號函釋意旨，足資證明原處分機關在本案核課土地增值稅之前次移轉現值在計算上確有錯誤之事實，應免徵土地增值稅乙節。經查財政部 83 年 7 月 2 日臺財稅字第 830298290 號函釋，係依內政部 83 年 6 月 16 日臺（83）內地字第 8305897 號函辦

理

，該函係說明關於遺贈土地，如遺贈人有繼承人得同時送件辦理繼承登記及遺贈登記，此際，遺贈之土地宜以繼承開始時該土地之公告土地現值為其前次移轉現值。是上開財政部 83 年 7 月 2 日臺財稅字第 830298290 號函釋之適用，應以遺贈土地同時辦理繼承登記及遺贈登記之情形為限。本件系爭土地之原所有權人黃○○因繼承人有無不明始由財政部國有財產局臺灣北區辦事處擔任遺產管理人，系爭土地嗣由上開遺產管理人及訴願人共同申辦遺贈登記，並未同時辦理繼承登記，自無上開函釋之適用至明。復按司法院釋字第 287 號解釋理由書認為，若稽徵機關作成課稅處分時，適用當時法令並無錯誤，則已確定之課稅處分，自不因嗣後法令之改變或適用法令之見解變更而受影響。是行政機關之解釋函令係闡明法規原意者，原則上固應溯及法規生效時有其適用，但於該解釋函令發布前所為已確定之行政處分，如所適用之法規並無明確違法者，則基於法安定性之要求，即不應認嗣後發布之解釋函令可溯及適用於已確定之事件，亦有最高行政法院 99 年度裁字第 2828 號裁定可資參照。查本件系爭土地前經原處分機關核定之土地增值稅為 20 萬 6,671 元，並以受遺贈人即訴願人為納稅義務人核發土地增值稅繳款書，繳納期限至 82 年 4 月 30 日止，訴願人於同年 3 月 31 日繳納在案，原處分機關上開土地增值

稅

之核定，依稅捐稽徵法第 34 條第 3 項第 1 款規定，原核定稅額應於得申請復查之期限經過後即告確定，是以本件系爭土地增值稅之核課處分於 82 年 5 月 30 日為已確定案件。再查財政部 83 年 7 月 2 日臺財稅字第 830298290 號函釋之作成係於本件土地增值稅核課處分確定之後，依上開司法院釋字第 287 號解釋意旨，該核課處分不因嗣後發布之解釋令而受影響，是原處分機關按一般用地稅率課徵系爭土地之土地增值稅，並無違誤。準此，本件並無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之情形，自無稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定之適用。訴願主張，應屬誤解法令，不足採據。從而，原處分機關所為處分，揆諸首揭規定，並無不合，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 蔡 立 文

副主任委員 王 曼 萍

委員 陳 石 獅

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
委員 王 韻 茹
委員 覃 正 祥
委員 傅 玲 靜

中華民國 100 年 7 月 14 日市長 郝 龍 斌
訴願審議委員會主任委員 蔡立文決行

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)