

訴 願 人 楊○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅加計利息事件，不服原處分機關民國 100 年 8 月 5 日北市稽北投字第 10031294800 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 6 日訂約購買本市北投區桃源段 5 小段 722 地號土地（下稱系爭土地），土地使用分區為公共設施保留地（市場用地），同日與出賣人周子石共同向原處分機關所屬北投分處（下稱北投分處）申報系爭土地之移轉現值，並以系爭土地為公共設施保留地尚未被徵收為由，申請依土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅。經該分處函詢臺北市市場管理處（96 年 9 月 11 日更名為臺北市市場處）系爭土地是否將由本府依法以徵收方式取得，經該處以 87 年 2 月 17 日（87）北市市三字第 87600494 號函復略以，系爭土地業經本府以 86 年 2 月 14 日府建市字第 8601148000 號函核准○○股份有限公司（下稱○○公司）投資興建○○市場，短期內擬不編列預算徵收。該分處乃依財政部 86 年 12 月 16 日臺財稅第 861930297 號函釋意旨，審認系爭土地與土地稅法第 39 條第 2 項規定不符，以 87 年 2 月 20 日北市稽北增字第 353438 號函核定系爭土地之土地增值稅計新臺幣（下同）4,181 萬 1,393 元。旋訴願人於 87 年 3 月 25 日向該分處申請代繳上開土地增值稅，並經該分處准予辦理，訴願人於 87 年 4 月 7 日繳納上開土地增值稅完竣在案。
- 二、嗣訴願人以系爭土地符合土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅規定，於 88 年 8 月向北投分處申請退還上開代繳之土地增值稅，經該分處於 88 年 8 月 27 日核定退還上開稅款，並經訴願人於 88 年 8 月 31 日兌領上開退稅支票。
- 三、嗣訴願人依稅捐稽徵法第 28 條第 3 項規定，於 100 年 5 月 3 日（收文日）向北投分處申請依上開退稅款按日加計利息及加計利息之利息。經該分處以 100 年 6 月 20 日北市稽北投甲字第 10030676501 號函復訴願人否准所請。訴願人不服該函，於 100 年 7 月 18 日向本府提起訴願。嗣經原處分機關重新審查後，審認其所屬分處係內部單位，倘欲對外作成行政處分，應以原處分機關名義為之，乃以 100 年 8 月 5 日北市稽北投字第 1003129

4800 號函通知訴願人，並副知本府訴願審議委員會，撤銷上開北投分處 100 年 6 月 20 日北市稽北投甲字第 10030676501 函及重為否准之處分，該函於 100 年 8 月 9 日送達。嗣經本府以原處分已不存在為由，以 100 年 9 月 28 日府訴字第 10009116300 號訴願決定：「訴願不受理。」其間，訴願人仍不服原處分機關 100 年 8 月 5 日北市稽北投字第 10031294800 號函，於 100 年 8 月 17 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

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；屆期未申請者，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。」行為時第 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。」

土地稅法第 39 條第 1 項、第 2 項規定：「被徵收之土地，免徵其土地增值稅。」「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。」民法第 126 條規定：「利息、紅利、租金、贍養費、退職金及其他一年或不及一年之定期給付債權，其各期給付請求權，因五年間不行使而消滅。」第 128 條規定：「消滅時效，自請求權可行使時起算。以不行為為目的之請求權，自為行為時起算。」

財政部 86 年 12 月 16 日臺財稅第 861930297 號函釋：「主旨：林○○君申報移轉○○地

號

土地，經都市計畫劃設為學校及道路用地，並經發布實施在案之公共設施保留地，因位於後期發展區，依都市計畫書規定原則上應以市地重劃方式取得，於土地所有權移轉時，應無土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅規定之適用。說明：二、土地稅法第 39 條第 1 項『被徵收之土地，免徵其土地增值稅。』及同條第 2 項前段『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。』之規定，其立法意旨係公共設施保留地被徵收時既可免徵土地增值稅，徵收前之移轉亦應免稅，以維租稅公平。是以，適用該條文第 2 項免徵土地增值稅之土地，必須符合『係依

都市計畫法指定之公共設施保留地，且該公共設施保留地將由政府依法以徵收方式取得』之要件。三、本案經函准內政部 86 年 11 月 11 日臺（86）內地字第 8686141 號函略以，公共設施保留地如以市地重劃方式取得，地主仍將參與分配土地權利，及適用同條文第 4 項『經重劃之土地，於重劃後第 1 次移轉時，其土地增值稅減徵百分之四十。』之規定，因此政府以徵收方式取得公共設施保留地及以重劃方式取得，對地主權利損益情形有別.....。』準此，本案公共設施保留地，既無須經由政府以徵收方式取得，自不能準用『被徵收之土地，免徵其土地增值稅』之規定。」

87 年 8 月 15 日臺財稅第 871959943 號函釋：「檢送本部『研商土地稅法第 39 條第 2 項所稱

「徵收前之移轉」之認定事宜』會議紀錄 1 份。附件：財政部研商土地稅法第 39 條第 2 項所稱『徵收前之移轉』之認定事宜會議紀錄。會商結論：依都市計畫法指定之公共設施保留地，其都市計畫書規定以徵收或區段徵收方式取得，或未明文規定取得方式者，均有土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅規定之適用。」

88 年 2 月 11 日臺財稅第 880079263 號函釋：「主旨：關於都市計畫法指定公共設施用地

都市計畫書載明取得方式為『徵購』或『獎勵投資』取得，其移轉時有無土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅之適用疑義乙案，復如說明。說明：二、本案准內政部 88 年 2 月 1 日臺（88）內營字第 8872226 號函略以：『查經依都市計畫法第 30 條規定所訂辦法核准由私人或團體投資興辦之公共設施用地，應非都市計畫法第 50 條所稱之「公共設施保留地」前經本部 87 年 6 月 30 日臺內營字第 8772176 號函釋在案，準此，都市計畫書規定以「獎勵投資」方式興闢之公共設施用地，在未核准私人或團體投資辦理以前，自仍屬公共設施保留地。至於都市計畫書規定以「徵購」方式取得之「道路」及「體育場」等公共設施保留地，其移轉時有無土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅之適用乙節，查都市計畫法第 48 條規定：『依本法指定之公共設施保留地供公用事業設施之用者，由各該事業機構依法予以徵收或購買；其餘由該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所依徵收、區段徵收、市地重劃 3 種方式取得』，上述道路及體育場非屬公用事業設施，且鑑於該等公共設施用地過去極少以購買方式取得，為維護土地所有權人權益，並參酌貴部 87 年 8 月 15 日臺財稅第 871959943 號函決議之意旨，似宜比照以『徵收』方式取得之公共設施保留地處理。』本部同意該部意見。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人於 87 年 1 月 6 日買受系爭土地時，系爭土地為志仁市場預定地，且尚未被徵收，確屬都市計畫法指定之公共設施保留地，應有土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅之適用，故訴願人於 87 年 4 月 7 日以現金代繳系爭土地增值稅，嗣後北投分處即

依法於 88 年將系爭土地之土地增值稅退還予訴願人。惟 87 年 4 月 7 日起至退稅日止之現金繳納稅額所生利息，因稅捐稽徵法於 100 年 1 月 26 日（按：應係 98 年 1 月 21 日

修正第 28 條規定，訴願人前於 87 年間因可歸責原處分機關之錯誤所溢繳之稅款得適用新法規定，其所退稅款不以 5 年內溢繳為限，且溢繳稅款之加計利息亦應一併退還，是訴願人依新法規定請求退還溢繳稅額之利息，於法有據。

(二) 當時同為○○市場預定地，且尚未被徵收之同區段同小段 795、797、798 地號土地，訴願人於 87 年 4 月 7 日以現金繳納土地增值稅

(按：應為○○公司代繳 )，本稅北投分處亦於 88 年退稅。代繳

人正祺公司於 100 年 4 月 27 日申請退還依其退稅款按日加計利息及加計利息之利息，經北投分處以 100 年 6 月 20 日北市稽北投甲字第 10030676500 號函同意退還，卻以本件系爭土地部分為確定案件否准退還利息。原處分機關就相同事實請求，竟有雙重標準，而為不同之核定，顯然違法。

三、查訴願人於 87 年 1 月 6 日訂約購買系爭土地，土地使用分區為公共設施保留地（市場用地），同日與出賣人周○○共同向北投分處申報系爭土地之移轉現值，並以系爭土地為公共設施保留地尚未被徵收為由，申請依土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅。經該分處函詢臺北市市場管理處系爭土地是否由將本府依法以徵收方式取得，經該處以 87 年 2 月 17 日（87）北市市三字第 87600494 號函復該分處略以，系爭土地業經本府以 86 年 2 月 14 日府建市字第 8601148000 號函核准○○公司投資興建○○市場，短期內擬不編列預算徵收。該分處乃依財政部 86 年 12 月 16 日臺財稅第 861930297 號函釋意旨，審認系爭土地與土地稅法第 39 條第 2 項規定不符，以 87 年 2 月 20 日北市稽北增字第 353438

號函核定系爭土地之土地增值稅 4,181 萬 1,393 元。旋訴願人於 87 年 3 月 25 日向該分處

申請代繳上開土地增值稅，並經該分處准予辦理，訴願人於 87 年 4 月 7 日繳納上開土地增值稅完竣在案。嗣訴願人以系爭土地符合土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅規定，於 88 年 8 月向北投分處申請退還上開代繳之土地增值稅，經該分處於 88 年 8 月 27 日核定退還上開稅款，並經訴願人於 88 年 8 月 31 日兌領上開退稅支票。嗣訴願人於 100 年 5 月 3 日向北投分處主張本件有因可歸責於該分處錯誤課徵土地增值稅，致溢繳稅款，本稅雖於 88 年退還，其得依新增訂之稅捐稽徵法第 28 條第 3 項規定，申請依上開退稅款按日加計利息及加計利息之利息。經原處分機關以本件系爭土地於 100 年 5 月 3 日申請時並無溢繳土地增值稅，乃否准訴願人按日加計利息及加計利息之利息之申請，自屬有據。

四、至訴願人主張本件係因原處分機關之錯誤致溢繳稅款，本稅雖已退還，但有稅捐稽徵法第 28 條第 2 項、第 3 項、第 4 項規定之適用，請求退還按日加計利息及加計利息之利息云

云。按 98 年 1 月 21 日增訂之稅捐稽徵法第 28 條第 2 項、第 3 項、第 4 項規定，納稅義務人

自行或因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應按溢繳之稅額，按日加計利息，與該溢繳之本稅一併退還。如因該法條第 2 項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。經查本件訴願人代繳之土地增值稅業經北投分處依行為時稅捐稽徵法第 28 條規定，於 88 年 8 月 27 日核定退還訴願人，並由訴願人於 88 年 8 月 31 日

兌領

系爭稅款支票在案。是本件自斯時起訴願人已無溢繳稅款之情事，縱嗣後於 98 年 1 月 21 日增訂稅捐稽徵法第 28 條第 3 項、第 4 項規定，訴願人於 100 年 5 月 3 日依上開規定申請退

還利息時，其確已無溢繳稅款之情事，訴願人自無稅捐稽徵法第 28 條關於申請退還加計利息規定之適用，至為顯然。是原處分機關審認其申請與稅捐稽徵法第 28 條第 3 項、第 4 項所定溢繳稅款之要件不合，乃否准其申請，並無違誤。

五、復查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，準用關於被徵收之土地，免徵其土地增值稅，為土地稅法第 39 條第 2 項所明定。又依首揭財政部 86 年 12 月 16 日

臺財稅第 861930297 號、87 年 8 月 15 日臺財稅第 871959943 號及 88 年 2 月 11 日臺財稅第 880

079263 號函釋意旨，公共設施保留地徵收前之移轉，本僅限於由政府徵收方式取得者，始有準用被徵收之土地，免徵其土地增值稅之規定，然自財政部 87 年 8 月 15 日函釋意旨認為，都市計畫書規定以徵收或區段徵收，或未明文規定取得方式，均有土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅規定之適用。是訴願人代繳系爭土地增值稅時，尚無申請退稅之可能，故本件訴願人退還代繳土地增值稅之退稅請求權時效，應自其得行使請求退稅時起算，即應自 87 年 8 月 15 日起始發生退稅之問題，訴願人於 88 年 8 月向北投分處申

請

退還系爭土地增值稅，經該分處於 88 年 8 月 27 日核定退還上開稅款，並經訴願人於 88

年

8 月 31 日兌領上開退稅支票。準此，訴願人於 88 年 8 月 30 日前雖有溢繳稅款之情事，

惟

查當時稅捐稽徵法第 28 條雖無加計利息退還之規定，並不能解釋為該法條就納稅義務人

申請退還之溢繳稅款，禁止加計利息返還，有行政法院 86 年 8 月份庭長評事聯席會議決議可參。又系爭利息請求權之消滅時效，不論是類推適用民法第 126 條或行為時稅捐稽徵法第 28 條規定，均為 5 年，訴願人得行使其退稅款項加計利息之時點係自 87 年 8 月 15 日

起算，該請求權應至 92 年 8 月 15 日（星期五）屆滿，惟查訴願人遲至 100 年 5 月 3 日始向北

投分處申請退還利息，其請求權時效業已完成，是項請求權消滅，原處分機關否准其退還利息之申請，亦無違誤。另訴願人主張原處分機關有就相同情事之請求，准許退還正祺公司依其退稅款加計利息乙節，查原處分機關上開核定是否適法，尚非本件訴願審理範圍，訴願人執此主張，尚難對其為有利之認定。從而，原處分機關否准訴願人退還其溢繳之土地增值稅按日加計利息及加計利息之利息之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，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（公出）

副主任委員 王曼萍（代理）

委員 劉宗德

委員 陳石獅

委員 紀聰吉

委員 戴東麗

委員 柯格鐘

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 11 月 17 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）