

臺北市政府 103.10.15. 府訴一字第 10309131800 號訴願決定書

訴 願 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵差額土地增值稅事件，不服原處分機關民國 103 年 6 月 24 日北市稽法甲字第 1033

0492700 號復查決定，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）91 年 6 月 13 日立約出售其所有本市北投區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積原登記為 383.89 平方公尺，權利範圍為全部，下稱系爭土地）予案外人○○有限公司（下稱○○公司），並於同年月 18 日向原處分機關所屬北投分處（下稱北投分處）申報土地移轉現值及土地增值稅，經該分處核定應納之土地增值稅為新臺幣（下同）532 萬 763 元，同年 7 月 1 日完成所有權移轉登記。嗣本府地政局以 101 年 11 月 23

日北市地發字第 10130763800 號函檢附土地更正登記清冊通知本市士林地政事務所，並副知北投分處略以，系爭土地與鄰地本市北投區○○段○○小段○○地號土地間地籍線與地籍調查表記載不符，查係 76 年、77 年間重測當時原圖整理疏失所致，應依地籍測量實施規則第 232 條規定辦理地籍線及面積更正。嗣本市士林地政事務所以 101 年 11 月 30 日

北投字第 207520 號登記案辦竣地籍線及土地面積更正登記，土地面積由 383.89 平方公尺更正為 398.68 平方公尺。北投分處乃以 102 年 4 月 11 日北市稽北投甲字第 10246307300 號

函通知訴願人，核定補徵差額土地增值稅 20 萬 4,991 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 102 年 7 月 31 日北市稽法甲字第 10231868800 號復查決定：「復查駁回。」

訴

願人仍不服，於 102 年 8 月 26 日第 1 次向本府提起訴願。嗣經本府以本案補徵差額土地

增

值稅有無逾越稅捐稽徵法第 21 條規定之核課期間仍有疑義為由，以 102 年 11 月 14 日府

訴

一字第 10209167400 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。」

二、嗣原處分機關依訴願決定撤銷意旨重新審查，並經由本府財政局函請財政部釋示，嗣經財政部以 103 年 4 月 22 日臺財稅字第 10300019700 號函復略以，土地登記簿所載土地面積

縱有錯誤，在地政機關依法更正前，應有絕對效力，稅捐稽徵機關在地政機關函請更正原課之土地面積前，並無調查土地面積是否正確之職權。是稽徵機關在收到地政機關函請更正土地面積時，該項更正面積部分之土地增值稅核課權始成立。本案因地政機關通知更正增加土地面積，漏未補徵土地增值稅，倘自地政機關通知更正函收件日起算於核課期間內發現者，即應依法補徵。原處分機關爰審認本案未逾稅捐稽徵法第 21 條規定之 5 年核課期間，乃以 103 年 5 月 12 日北市稽北投甲字第 10358616600 號函通知訴願人，補

徵

系爭土地之差額土地增值稅 20 萬 4,991 元。訴願人仍不服，申請復查，經原處分機關以 103 年 6 月 24 日北市稽法甲字第 10330492700 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書

於

103 年 6 月 27 日送達，訴願人仍不服，於 103 年 7 月 1 日第 2 次向本府提起訴願，9 月 23 日補

充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按稅捐稽徵法第 21 條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」

土地稅法第 5 條第 1 項規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人.....。」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.....。」

財政部 89 年 1 月 25 日臺財稅第 0890450600 號函釋：「地政機關於 76 年辦理土地合併、

分

割時，因作業技術上之疏失，致土地面積錯誤，其中部分土地已於 78 年 7 月按錯誤面積，申報現值核課土地增值稅辦竣移轉登記；經地政機關於 88 年 5 月依法核准更正登記，

並通知稅捐稽徵機關，補徵差額土地增值稅，稽徵機關在收到地政機關函請更正原核課之土地面積時，該更正面積部分之土地增值稅核課權始成立，故本案因地政機關作業技術上之疏失，致土地面積錯誤，其土地增值稅核課期間，宜自地政機關函請稅捐稽徵機關更正原核課之土地面積時之收件日起算。」

103 年 4 月 22 日臺財稅字第 10300019700 號函釋：「主旨：○君所有貴市北投區土地，於

9

1 年間申報移轉現值並完納土地增值稅，嗣地政機關於 101 年通知更正原申報土地面積，經稽徵機關就增加面積部分補徵土地增值稅，有無逾稅捐稽徵法第 21 條核課期間 1 案.....說明.....二、土地法第 43 條規定.....同法第 69 條前段規定.....是以，土地登記簿所載土地面積縱有錯誤，在地政機關依法更正前，應有絕對效力，稅捐稽徵機關在地政機關函請更正原課之土地面積前，並無調查土地面積是否正確之職權。是稽徵機關在收到地政機關函請更正土地面積時，該項更正面積部分之土地增值稅核課權始成立，故本部 89 年 1 月 25 日臺財稅第 0890450600 號函釋，因地政機關作業技術上之疏失，致

土

地面積錯誤，其土地增值稅核課期間，宜自地政機關函請稅捐稽徵機關更正原核課之土地面積時之收件日起算。三、依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定.....本案因地政機關通知更正增加土地面積，漏未補徵土地增值稅，倘自地政機關通知更正函收件日起算於核課期間內發現者，即應依法補徵；反之，則不得再行補稅.....。」

二、本件訴願及補充理由略以：

(一) 訴願人據實申報，繳納土地增值稅至今已逾 10 年，稅捐稽徵法乃行政法所賦予之權利，其核課期間或徵收期間均屬除斥期間屆滿而消滅。除斥期間不能以任何理由延長之，亦無時效中斷之適用。訴願人出售系爭土地少計面積 14.79 平方公尺之價金損失，無法求償，若仍應負補稅義務，顯然不公平。

(二) 稅捐稽徵法第 21 條第 2 項並無原處分機關所稱本案因地政機關通知更正函收件日起算於核課期間內發現者，即應依法補徵之規定。另財政部 89 年 1 月 25 日臺財稅第

0890450

600 號函釋違反稅捐稽徵法第 21 條規定。又訴願人係以地政機關更正前登記之面積計算土地買賣金額，不可能要求買受人補給價金，且原買受人亦已出售系爭土地予他人

。

三、查本件前經本府以 102 年 11 月 14 日府訴一字第 10209167400 號訴願決定：「原處分撤銷

,

由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。」撤銷理由略以：「.....四、..... 原處分機關審認該更正登記後增加之土地面積 14.79 平方公尺應補徵差額土地增

值稅 20 萬 4,991 元，並依財政部 89 年 1 月 25 日臺財稅第 0890450600 號函釋意旨，核課期間

係自本府地政局以前揭 101 年 11 月 23 日函副知北投分處更正原核課之土地面積之收件日即 101 年 11 月 26 日起算，是該分處核定補徵系爭土地差額土地增值稅，並未逾 5 年之核課

期間，作為本件補徵差額土地增值稅之依據，惟上開依據是否符合前揭稅捐稽徵法第 21 條規定之意旨？容有再予斟酌之餘地.....。」案經原處分機關依本府訴願決定撤銷意旨，轉請本府財政局函請財政部釋示，嗣經財政部以 103 年 4 月 22 日臺財稅字第 10300019700 號函釋略以，本案因地政機關通知更正增加土地面積，漏未補徵土地增值稅，倘自地政機關通知更正函收件日起算於核課期間內發現者，即應依法補徵土地增值稅。原處分機關依財政部前揭函釋意旨，自本府地政局以 101 年 11 月 23 日北市地發字第

101307638

00 號函檢附土地更正清冊予北投分處，通知系爭土地面積由 383.89 平方公尺更正為 398.68 平方公尺之日（收件日為 101 年 11 月 26 日）起算補徵土地增值稅核課期間，尚未逾稅捐稽徵法第 21 條規定之 5 年核課期間，按更正登記後增加之面積 14.79 平方公尺（ $398.68 - 383.89 = 14.79$ ），核定補徵差額土地增值稅計 20 萬 4,991 元，自屬有據。

四、至訴願人主張其據實申報，繳納土地增值稅至今已逾 10 年，財政部函釋違反稅捐稽徵法第 21 條規定等情。按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款及第 2 項規定，土地增值稅之核課期間

為 5 年，在核課期間內，經另發現應徵之稅捐者仍應依法補徵。又地政機關因作業技術上之疏失，致土地登記面積錯誤，如該土地已申報現值核課土地增值稅辦竣移轉登記，地政機關嗣後依法辦理面積更正登記，並通知稅捐稽徵機關，則稽徵機關在收到地政機關函請更正原核課之土地面積時，該更正面積部分之土地增值稅核課權始成立。其土地增值稅核課期間，自地政機關函請稅捐稽徵機關更正原核課之土地面積時之收件日起算。亦經財政部 89 年 1 月 25 日臺財稅第 0890450600 號及 103 年 4 月 22 日臺財稅字第

1030001

9700 號函釋在案。本案系爭土地與鄰地間地籍線因重測當時原圖整理疏失致與地籍調查表記載不符，經本府地政局以 101 年 11 月 23 日北市地發字第 10130763800 號函副知北投

分

處並檢附土地更正清冊，嗣本市士林地政事務所於 101 年 11 月 30 日辦竣地籍線及土地面積更正登記，土地面積由 383.89 平方公尺更正為 398.68 平方公尺，則該更正登記後增加之面積 14.79 平方公尺所應補徵差額土地增值稅之核課期間，依前揭財政部函釋意旨，係自本府地政局以前揭 101 年 11 月 23 日函副知北投分處更正原核課之土地面積之收件日

即 101 年 11 月 26 日起算。是原處分機關核定補徵系爭土地差額土地增值稅，並未逾 5 年之

核課期間。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為復查決定駁回復查之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、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 丁 庭 宇（公出）

委員 王 曼 萍（代理）

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 傅 玲 靜

#### 不同意見書

對於本件訴願案，本會多數意見認為本案未逾稅捐稽徵法第 21 條規定之 5 年核課期間，並作成訴願駁回之決定。本席認為多數意見之角@持 P 租稅法律主義有違，本席礙難同意，爰提出不同意見如下：

一、憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許（參見司法院釋字第 622 號、第 640 號、第 647 號、第 692 號、第 703 號、第 7

06 號解釋）。主管機關基於職權對於法律規定所為之釋示，旨在闡明法律規定之真意，並無創設或變更法律之效果，故其解釋不得逾越立法本旨之範圍，不得牴觸母法或對於人民之自由權利增加法律所無之限制或增加其義務。上述關於租稅法律主義之角@恁 A 為租稅法重要之基本原則。

二、基於租稅法律主義，人民依法成立租稅債務，負有繳納租稅之義務，稅捐稽徵機關行使核課權並作成課稅處分，並非創設人民之納稅義務，而係確認納稅義務人基於法定要件而成立之租稅債務關係。核課權須於稅捐稽徵法第 21 條第 1 項所定之法定期間內行使，核課期間屆滿未經核課之租稅，租稅債權即因核課權罹於時效而消滅，稅捐稽徵機關不

得再行核課，即不得再命納稅義務人補稅並進行處罰（參見稅捐稽徵法第 21 條第 2 項）。且核課期間屬於法定之租稅構成要件，行政機關不得以函釋變更其認定，以增加納稅義務人之義務。

三、土地增值稅係土地所有權移轉時對於原所有權人就土地增值所課徵之租稅，其租稅債務關於土地所有權移轉時即成立。如納稅義務人已於規定期間內申報移轉現值，土地增值稅之 5 年核課期間應自申報日起算（稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款；參見最高行政法院

94 年度判字第 1649 號判決）。於核課期間經過後，如有任何情事可認定仍有未經核課之租稅，所涉及者僅為課徵土地增值稅之額度是否有錯誤，但稅捐稽徵機關並不得以函釋變更法定核課期間之計算，進而增加納稅義務人之義務。本件原處分機關依據財政部 89 年 1 月 25 日臺財稅第 0890450600 號及 103 年 4 月 22 日臺財稅字第 10300019700 號函釋之角@?

，認為地政機關因作業技術上疏失造成土地面積錯誤時，土地增值稅之核課期間係自地政機關函請稅捐稽徵機關更正原核課之土地面積時之收件日起算，並對訴願人作成補徵系爭土地之差額土地增值稅之處分。相關財政部函釋角@恁 w 變更稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款規定核課期間之計算方式，違背租稅法律主義，自應不予採用（參見臺北高等行政法院 102 年度訴字第 1268 號及臺中高等行政法院 102 年度訴字第 137 號判決之角@恁

。然本會多數意見未依租稅法律主義之精神認定原處分機關作成之補徵差額土地增值稅之處分違法，卻作成訴願駁回之決定，相關角@恁 A 本席礙難同意。

四、如依原處分機關及本會多數意見之角@恁 A 即使於土地交易移轉數十年後，只要地政機關隨時依職權辦理地籍線及土地面積更正登記，且函請稅捐稽徵機關更正原核課之土地面積，稅捐稽徵機關即可核定土地增值稅納稅義務人應補徵之差額土地增值稅，將使租稅債務關係陷於長期不確定之狀況，不僅無法保障納稅義務人之信賴利益，更有違法律秩序之安定，足見相關角@抑礫ㄅy 採。

基於上述說明，本席認為本會應依訴願法第 81 條規定，作成撤銷原處分之訴願決定。本席以上角@恁 A 與本會多數意見不同，爰提出不同意見如上。

委員 柯 格 鐘

委員 范 文 清

委員 傅 玲 靜

中華民國 103 年 10 月 15 日

市長 郝龍斌

法務局局長 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，向臺灣臺北地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。（臺灣臺北地方法院行政訴訟庭地址：新北市新店區中興路 1 段 248 號）