

訴 願 人 ○○○○

訴 願 代 理 人 ○○○律師

複訴願代理人 ○○○

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 109 年 4 月 27 日北市稽中正甲字第 1093702091 號函，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、訴願人之配偶○○○（下稱○君）於民國（下同）88 年 9 月 19 日死亡；嗣訴願人於 88 年 9 月 29 日以夫妻贈與為登記原因（原因發生日期為 88 年 8 月 20 日），取得本市中正區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○及○○地號等 9 筆土地（下稱系爭 9 筆土地）。訴願人於 100 年 8 月 18 日立約出售系爭 9 筆土地予案外人○○○（下稱○君），並於同日向原處分機關所屬中正分處（下稱中正分處）申報土地移轉現值。經該分處以訴願人配偶○君 88 年 9 月死亡時當期之公告土地現值為前次移轉現值，核定系爭 9 筆土地增值稅合計新臺幣（下同）1,896 萬 3,309 元在案。該筆稅款於 100 年 9 月 2 日繳納完畢，並於 102 年 7 月 25 日完成所有權移轉登記。
- 二、嗣財政部臺北國稅局（下稱臺北國稅局）通知中正分處，系爭 9 筆土地登記予訴願人之原因為「夫妻贈與」，與規定「剩餘財產差額分配」不符。經原處分機關重新審查，審認系爭 9 筆土地經訴願人依民法第 1030 條之 1 規定，行使夫妻剩餘財產差額分配請求權，並經臺北國稅局核准自遺產總額中扣除，系爭 9 筆土地移轉現值應更正以被繼承人○君取得土地時之公告現值為前次移轉現值，重新核算應納土地增值稅合計為 1 億 2,459 萬 4,540 元，扣除已納稅額 1,896 萬 3,309 元，應補徵差額土地增值稅 1 億 563 萬 1,231 元。訴願人不服，申請復查。
- 三、案經原處分機關重新審查，審認屬夫妻剩餘財產差額分配請求權扣除額部分之土地面積 435.47 平方公尺，以○君取得土地時即 65 年 5 月當期之公告現值為前次移轉現值，核算 100 年 8 月 18 日再移轉時應納土地

增值稅額計 4,963 萬 8,472 元；另系爭 9 筆土地部分面積 657.53 平方公尺屬○君遺產部分，則以○君死亡時即 88 年 7 月當期之公告土地現值為前次移轉現值，核算 100 年 8 月 18 日再移轉時應納土地增值稅計 1,140 萬 8,325 元，合計應課稅額為 6,104 萬 6,797 元，扣除訴願人已繳納稅款 1,896 萬 3,309 元，尚應補徵土地增值稅額計 4,208 萬 3,488 元，爰以 106 年 5 月 23 日北市稽法甲字第 10632620300 號復查決定：「更正補徵系爭 9 筆土地增值稅額計新臺幣 4,208 萬 3,488 元；其餘復查駁回。」（下稱 106 年 5 月 23 日復查決定）訴願人仍不服，提起訴願，經本府以 106 年 10 月 11 日府訴一字第 10600166200 號訴願決定（下稱本府 106 年 10 月 11 日訴願決定）：「訴願駁回。」訴願人不服，向臺北高等行政法院（下稱北高行）提起行政訴訟，經北高行以 107 年 6 月 26 日 106 年度訴字第 1719 號判決：「原告之訴駁回.....。」訴願人仍不服，提起上訴，經最高行政法院（下稱最高行）以 107 年 12 月 6 日 107 年度判字第 719 號判決：「上訴駁回.....。」確定在案。

四、嗣訴願人於 109 年 4 月 17 日以 106 年 5 月 23 日復查決定有適用法令及計算錯誤等為由，向原處分機關申請按稅捐稽徵法第 28 條規定退還土地增值稅，經原處分機關以 109 年 4 月 27 日北市稽中正甲字第 1093702091 號函（下稱原處分）否准所請。訴願人不服原處分，於 109 年 5 月 27 日向本府提起訴願，7 月 10 日補正訴願程式，9 月 21 日、26 日、28 日及 11 月 16 日補充訴願理由，12 月 2 日補充訴願資料，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、本件原處分載明：「主旨：臺端代理○○○○君就 100 年度土地增值稅事件，申請依稅捐稽徵法第 28 條規定退還溢繳之稅款一案，復如說明.....說明：.....三、查旨述土地增值稅補徵案，業經最高行政法院 107 年 12 月 6 日 107 年度判字第 719 號實體判決確定在案.....如有不服，請依行政訴訟法.....提起再審之訴。」原處分就訴願人所提申請案，請其提起再審之訴，應認原處分含有駁回其申請之法律效果，係為行政處分，合先敘明。
- 二、按稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項規定：「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。」

行政訴訟法第 213 條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」

三、本件訴願及補充理由略以：106 年 5 月 23 日復查決定違反北高行 96 年度訴更一字第 99 號判決意旨，依該判決意旨，配偶取得財產，即可視為剩餘財產差額分配請求權之實現，故系爭 9 筆土地中屬於剩餘財產差額分配請求之比例僅佔 2,634/10,000；退步言，北高行 96 年度訴更一字第 99 號判決已明確指出本件可主張剩餘財產差額分配請求權之標的，除系爭 9 筆土地外，亦包含 5 筆房屋，則系爭 9 筆土地中屬於剩餘財產差額分配請求之比例亦僅佔 3,973/10,000，原處分機關有稅捐稽徵法第 28 條規定之法令適用及計算錯誤；請撤銷原處分，並退還溢繳稅款。

四、查訴願人以 106 年 5 月 23 日復查決定有適用法令及計算錯誤等為由，向原處分機關申請退還溢繳之土地增值稅，經原處分機關以原處分否准所請，有原處分機關 106 年 5 月 23 日復查決定書、本府 106 年 10 月 11 日訴願決定書、北高行 106 年度訴字第 1719 號判決及最高行 107 年度判字第 719 號判決等影本附卷可稽。原處分自屬有據。

五、至訴願人主張 106 年 5 月 23 日復查決定違反北高行 96 年度訴更一字第 99 號判決意旨，依該判決意旨，配偶取得財產，即可視為剩餘財產差額分配請求權之實現，故系爭 9 筆土地中屬於剩餘財產差額分配請求之比例僅佔 2,634/10,000；退步言，北高行 96 年度訴更一字第 99 號判決已明確指出本件可主張剩餘財產差額分配請求權之標的，除系爭 9 筆土地外，亦包含 5 筆房屋，則系爭 9 筆土地中屬於剩餘財產差額分配請求之比例亦僅佔 3,973/10,000，原處分機關有稅捐稽徵法第 28 條規定之法令適用及計算錯誤云云。按納稅義務人因自行適用法令錯誤或計算錯誤，而有溢繳稅款時，得申請退還溢繳之稅款；倘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，納稅義務人亦得申請退還之；揆諸稅捐稽徵法第 28 條第 1 項、第 2 項規定自明。所稱「適用法令錯誤」，係指所適用之法令與該案適用之現行法令相違背，或與解釋判例有所抵觸者而言，且包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形；「計算錯誤」係指稅額之計算錯誤而言，不限縮於依既有數字演算之技術上計算之錯誤。次按行

政訴訟法第 213 條規定，訴訟標的於確定終局判決中經裁判者，有確定力。是訴訟標的於確定之終局判決中經裁判，嗣後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。本件查：

- (一) 訴願人對原處分機關 106 年 5 月 23 日復查決定不服，已循序提起行政救濟，經本府以 106 年 10 月 11 日訴願決定：「訴願駁回。」訴願人不服，復向北高行提起行政訴訟，經該院以 107 年 6 月 26 日 106 年度訴字第 1719 號判決駁回。訴願人仍不服，提起上訴，經最高行 107 年度判字第 719 號判決上訴駁回而確定在案。
- (二) 次查北高行 106 年度訴字第 1719 號判決載明：「……四、本院判斷：……（三）……1.……（4）……被告遂以原處分別按各筆土地 88 年 9 月之公告土地現值，占系爭 9 筆土地公告現值總額比例重新核算，系爭 9 筆土地屬夫妻剩餘財產差額分配請求權面積為 435.47 平方公尺，該部分面積以○○○取得土地時之公告現值為前次移轉現值，核算應納土地增值稅額計為 49,638,472 元；其餘面積 657.53 平方公尺部分，屬繼承取得，而以○○○死亡時 88 年 9 月當期之公告現值為前次移轉現值，核算應納之土地增值稅為 11,408,325 元。總計系爭 9 筆土地應納土地增值稅為 61,046,797 元（49,638,472 元+11,408,325 元），扣除前已繳納之土地增值稅款 18,963,309 元，被告認為尚應補徵土地增值稅額為 42,083,488 元（61,046,797 元-18,963,309 元），並無不合。……」
- (三) 再查前開最高行 107 年度判字第 719 號判決載明：「……理由……四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果……判斷如下：……（五）經查上訴人於 100 年 8 月 18 日申報系爭 9 筆土地移轉現值時，業已行使夫妻剩餘財產差額分配請求權，且經臺北國稅局 98 年 7 月 15 日財北國稅法二字第 0980215146 號重核復查決定書，依據原審法院 96 年度訴更一字第 99 號遺產稅事件判決意旨……上訴人係因行使剩餘財產差額分配請求權而取得系爭 9 筆土地……六、本院按：……（二）……1.……（3）…… 原判決引用前案行政訴訟之判斷理由，已明確認定『上訴人行使夫妻剩餘財產差額分配請求權後，其從○○○眾多之各類遺產中，選擇取回之財產，正為系爭 9 筆土地之部分……其事實認定尚無違誤。而且若上訴人自認『其自○○○遺產中所取回之財產，不是該 9 筆土地之部

分，而是另有標的』。則其應具體指明『其行使夫妻剩餘財產差額分配請求權，而與○○○之其他繼承人達成協議，已實際取回之特定財產標的為何』等情，並附上相關證據（指在行使該權利並達成協議後之合理時間內，該財產已歸屬在其名下之證據）證明其事，不然即不容事後空言否認『以往已作成之選擇』結果……。（4）……『上訴人取得系爭 9 筆土地中如後附附表 1 欄位 G 部分之土地，其民事法律原因，應該是夫妻剩餘財產差額分配請求權之行使』等情，應可確認為真正。上訴人……否認及爭議，於法均非可採，無從推翻原判決對此事實爭議之終局判斷結論。……。」揆諸前開北高行及最高行判決內容，業就北高行 96 年度訴更一字第 99 號判決之內容併予考量；且本件夫妻剩餘財產差額分配請求權履行之財產範圍及屬於「剩餘財產差額分配請求權」之比例，行政法院已就原處分機關 106 年 5 月 23 日復查決定核課之土地增值稅稅額加以計算並載明於判決理由，自難謂未經行政法院實體審查。又依行政訴訟法第 213 條規定，訴訟標的於確定終局判決中經裁判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，徵納雙方均應受實體判決之既判力所拘束。本件 106 年 5 月 23 日復查決定依作成時之經濟狀態與法律關係，核課訴願人土地增值稅，並經前開判決認定其事實與適用法令均無違誤，為確定判決既判力範圍所及。訴願人對稽徵機關所為核課處分不服，經行政爭訟實體審理駁回確定後，依稅捐稽徵法第 28 條規定申請退稅，即難認為有理由。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關否准訴願人之退稅申請，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	王	韻	茹
委員	王	曼	萍
委員	陳	愛	娥
委員	洪	偉	勝
委員	邱	駿	彥
委員	郭	介	恒

中華民國 109 年 12 月 21 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）