

訴 願 人 ○○○○

訴 願 人 ○○○

訴 願 人 ○○○

訴願人兼上 3 人之

訴 願 代 理 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人等 4 人因申請退還地價稅事件，不服原處分機關民國 115 年 3 月 4 日北市稽南港甲字第 1155001164 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、被繼承人○○○於民國（下同）105 年 7 月 24 日死亡，所遺本市南港區○○段○○小段○○地號土地（原宗地面積為 78 平方公尺，權利範圍為 2/18，持分面積為 8.66 平方公尺，下稱系爭 A 土地）及同區段同小段○○地號土地（原宗地面積為 244 平方公尺，權利範圍為 1/2，持分面積為 122 平方公尺，下稱系爭 B 土地），由訴願人等 4 人繼承取得（共同共有）。嗣訴願人等 4 人於 108 年 6 月 6 日辦竣系爭 A、B 土地分割繼承登記，系爭 A 土地由訴願人○○○單獨所有；系爭 B 土地則由訴願人○○○○繼承權利範圍 2/1、訴願人○○○、○○○及○○○等 3 人繼承權利範圍各為 1/10。案經臺北市松山地政事務所（下稱松山地所）以 113 年 3 月 19 日北市松地測字第 11370035172 號及第 11370035173 號函（下稱 113 年 3 月 19 日 2 函）通知訴願人○○○略以，有關機關於辦理系爭 A 土地等地之逕為分割案時，查認系爭 A、B 土地之地籍線與調查表所載界址標示實地位置不符情事，且系爭 B 土地面積計算錯誤；因屬原測量錯誤純係技術引起者，爰辦竣該 2 筆土地界址點坐標及面積更正，系爭 A 土地登記面積由 78 平方公尺更正為 70 平方公尺，系爭 B 土地登記面積由 244 平方公尺更正為 208 平方公尺。嗣訴願人等 4 人於 113 年 12 月 2 日向原處分機關所屬南港分處（下稱南港分處）申請退還系爭 A、土地自 67 年至 113 年溢繳之地價稅。經南港分處查認系爭 A 土地為無償供公眾通行之道路土地，已依土地稅減免規則第 9 條規定免徵地價稅；系爭 B 土地查有被繼承人○○○及訴願人等 4 人繳納 76 年、78 年至 112

年之地價稅紀錄，惟 67 年至 75 年及 77 年（下合稱系爭年度）均查無繳納地價稅資料，案經原處分機關以 113 年 12 月 10 日北市稽南港甲字第 1135005921 號函（下稱 113 年 12 月 10 日函）請訴願人等 4 人限期提供地價稅歷年繳納資料，仍未獲回復；原處分機關乃以 113 年 12 月 25 日北市稽南港甲字第 1134904010 號函（下稱 113 年 12 月 25 日函）核定退還溢繳系爭 B 土地 76 年、78 年至 112 年地價稅（同函檢附退稅明細表；利息另計），至於系爭年度地價稅，則俟訴願人等 4 人提供繳納證明再行申請退稅。

二、訴願人等 4 人不服 113 年 12 月 25 日函，向本府提起訴願，經原處分機關重新審查後，以 114 年 5 月 14 日北市稽南港甲字第 1144910099 號函通知訴願人○○○（為訴願人等 4 人退稅申請案之代理人）並副知本府法務局，自行撤銷 113 年 12 月 25 日函，且經本府以 114 年 5 月 27 日府訴一字第 11460805442 號訴願決定：「訴願不受理。」在案。嗣經原處分機關重新查認系爭 A 土地為無償供公眾通行之道路土地，已依土地稅減免規則第 9 條規定免徵地價稅；系爭 B 土地查有被繼承人○○○及訴願人等 4 人繳納 76 年、78 年起之地價稅紀錄，原處分機關前於 113 年 12 月已退還溢繳系爭 B 土地 76 年、78 年至 112 年地價稅，另原處分機關就訴願人等 4 人共有之 6 筆房屋及系爭 B 土地，前於 111 年 1 月 27 日核准依行為時臺北市個人租賃住宅委託包租代管減徵地價稅及房屋稅自治條例減徵地價稅，因 111 年及 113 年減徵系爭 B 土地地價稅額上限計算錯誤，致 111 年、113 年應再分別退還差額地價稅，訴願人○○○○計新臺幣（下同）2,289 元，訴願人○○○、○○○、○○○各計 1,146 元，乃以 114 年 7 月 15 日北市稽南港甲字第 1145003462 號函（下稱 114 年 7 月 15 日函）重新核定各年度應退還地價稅額，同函檢附系爭 B 土地地價稅退（補）稅明細表（利息另計）；又因 112 年漏未計算減徵稅額上限，依稅捐稽徵法第 21 條規定，應補徵該年差額地價稅分別為訴願人○○○○420 元，訴願人○○○、○○○、○○○各 210 元〔依財政部 102 年 4 月 1 日台財稅字第 10200551680 號令，其等 3 人應補徵金額於 300 元以下，免補徵 112 年地價稅〕；至於系爭年度地價稅，仍應俟訴願人等 4 人提供繳納證明再行申請退稅。訴願人等 4 人不服原處分機關 114 年 7 月 15 日函，向本府提起訴願。

三、經本府審認依稅捐司法實務之規範說見解，有關退稅請求權之要件事實，固由納稅義務人負舉證責任，惟依稅務管理作業手冊第 9 章退稅之「3. 退稅原則」所載略以，得退稅情形包含依經驗法則及稽徵作業之一貫性，足以推定有溢繳稅款者，是本案系爭 B 土地之納稅義務人在有土地作為可供行政執行之客體，且

於大多數年度（76 年、78 至 113 年）均有繳稅之情況下，僅於系爭年度不繳稅，而甘冒土地遭執行之風險，似有違經驗法則；另查南港分處前函詢臺灣士林地方法院（下稱士林地院）是否有被繼承人○○○於系爭年度之地價稅移送執行紀錄等資料，尚未取得回復；則本件可否依上開稅務管理作業手冊第 9 章所定退稅原則，依經驗法則及稽徵作業之一貫性，推定系爭 B 土地之納稅義務人於系爭年度有繳納地價稅之事實？又原處分機關倘認本案尚無法依經驗法則推定上開年度有繳納地價稅之事實，依據及理由為何？容有再予釐清確認之必要；因該部分涉及退稅原則之解釋適用，應由原處分機關報請中央主管機關核釋後憑辦，乃以 114 年 11 月 11 日府訴一字第 11460858082 號訴願決定（下稱 114 年 11 月 11 日訴願決定）：「關於 114 年 7 月 15 日北市稽南港甲字第 1145003462 號函否准訴願人等 4 人申請退還本市南港區○○段○○小段○○地號土地之 67 年至 75 年及 77 年地價稅部分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處理；其餘訴願駁回。」在案。

- 四、案經原處分機關依本府 114 年 11 月 11 日訴願決定意旨，函詢並彙整其他 21 個地方稅捐稽徵機關意見，及參照行政法院判決意旨，重新審查後，審認溢繳稅款之退還，應以納稅義務人確有繳納稅款之事實存在為前提；乃以 115 年 3 月 4 日北市稽南港甲字第 1155001164 號函（下稱原處分）通知訴願人等 4 人略以，原處分機關已踐行職權調查義務，就查得之繳納資料核算並加計利息退還系爭 B 土地 76 年、78 年至 113 年共 37 年溢繳稅款予訴願人等 4 人，訴願人等 4 人如主張有超過稅捐稽徵機關所查得範圍之繳納事實，仍應就主張有利之事實，負協力說明及提出相關證據之義務，爰本案無法依經驗法則推定系爭年度有繳納地價稅之事實；因訴願人等 4 人就申請退還系爭年度地價稅，迄未能提供繳納證明，原處分機關亦查無繳納資料，所請無法辦理。原處分於 115 年 3 月 6 日送達，訴願人等 4 人不服，於 115 年 3 月 26 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 12 條規定：「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」第 14 條第 1 項規定：「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。」110 年 12 月 17 日修正公布前第 28 條第 2 項規定：「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。」現行第 28 條第 1 項、第 2 項、第 5 項、第 6 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。」「稅捐稽徵機關於前項規定期間內知有錯誤原因者，應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還。」「中華民國一百一十年十一月三十日修正之本條文施行時，因修正施行前第一項事由致溢繳稅款，尚未逾五年之申請退還期間者，適用修正施行後之第一項本文規定；因修正施行前第二項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起十五年內申請退還。」「中華民國一百一十年十一月三十日修正之本條文施行前，因修正施行前第一項或第二項事由致溢繳稅款者，於修正施行後申請退還，或於修正施行前已申請尚未退還或已退還尚未確定案件，適用第四項規定加計利息一併退還。但修正施行前之規定有利於納稅義務人者，適用修正施行前之規定。」

土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」第 14 條規定：「已規定地價之土地……應課徵地價稅。」第 15 條規定：「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。」第 16 條規定：「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收……。」第 17 條第 1 項第 1 款規定：「合於左列規定之自用住宅用地，其地價稅按千分之二計徵：一、都市土地面積未超過三公畝部分。」

納稅者權利保護法第 14 條第 1 項規定：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。」

土地稅減免規則第 9 條規定：「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵。」

稅捐稽徵法施行細則第 8 條第 1 項規定：「本法第二十一條第一項第二款所稱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，指地價稅、田賦、房屋稅、使用牌照稅及查定課徵之營業稅、娛樂稅。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 原處分機關於重為原處分時，並未就 114 年 11 月 11 日訴願決定撤銷意旨所載「為何本案情形不足以依經驗法則推定繳納」提出具體論證，未建立任何可供檢驗之判斷基準或審酌因素，未依訴願決定意旨報請中央主管機關核釋；仍以查無繳納資料、未提出繳納證明為唯一理由否准系爭年度退稅申請；原處分違反 114 年 11 月 11 日訴願決定之拘束力，屬行政程序之重大瑕疵。
- (二) 按地價稅歸戶課稅制度，若系爭 B 土地未繳納，則當年度該納稅義務人名下所有土地（歸戶後）均會產生欠稅紀錄並啟動追繳程序；原處分機關既查無任何欠稅追繳紀錄，即反向印證該年度稅款已全數完納，是原處分機關未就此一歸戶課稅之制度特性及實際繳納模式進行調查比對，逕以無資料推論未繳納，未盡職權調查義務。
- (三) 依改制前臺北高等行政法院 106 年度訴更一字第 41 號判決（下稱北高行 106 年判決）意旨，行政法院於職權調查後，若事實仍真偽不明，其不利益應歸屬於負客觀舉證責任之稽徵機關。原處分機關要求提出 40 年前之紙本憑證，顯屬期待不可能且違反誠信原則。本案溢繳稅款之事實基礎既因政府測量失誤而確定存在，關於有無繳納之認定，應適用民事訴訟法第 277 條但書之法理，依其情形顯失公平而調整舉證責任，改由行政機關承擔舉證不足之後果。原處分機關逕以無資料否定繳納事實，違反經驗論理法則。
- (四) 本案應採推計方式核算退稅，且有違反納稅者權利保護法第 14 條規定之虞。
- (五) 系爭年度之檔案滅失之高度可能性，70 年代起有多起台北大淹水（76 年琳恩颱風），訴願人等 4 人家族長輩參與南港救災之口述紀錄與區域淹水事實；系爭年度之課稅資料有可能因不可抗力之天災而滅失，原處分機關無視政府檔案管理環境之侷限性，竟反過來以查無資料作為不利訴願人等 4 人之依據，強令舉證，已違背經驗法則與公平原則，裁量怠惰。請撤銷原處分，並採取推計核定方式作成退稅處分。

三、查本件如事實欄所述，訴願人等 4 人於 113 年 12 月 2 日向南港分處申請退還系爭 A、B 土地自 67 年至 113 年溢繳之地價稅，經南港分處查認系爭 A 土地為無償供公眾通行之道路土地，已依土地稅減免規則第 9 條規定免徵地價稅，系爭 B 土地查有被繼承人○○○及訴願人等 4 人繳納 76 年、78 年至 113 年之地價稅資料，惟系爭年度均查無繳納地價稅資料，原處分機關乃以 114 年 7 月 15 日函核定退還溢繳系爭 B 土地 76 年、78 年至 113 年地價稅等，至於系爭年度地價稅，則俟訴願人等 4 人提供繳納證明再行申請退稅。訴願人等 4 人不服原處分機關 114 年 7 月 15 日函提起訴願部分，前經本府 114 年 11 月 11 日訴願決定：「關於 114 年 7 月 15 日北市稽南港甲字第

1145003462 號函否准訴願人等 4 人申請退還本市南港區○○段○○小段○○地號土地之 67 年至 75 年及 77 年地價稅部分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處理；其餘訴願駁回。」將 114 年 7 月 15 日函關於否准退還系爭年度地價稅部分撤銷之撤銷理由略以：「……四……（三）關於原處分否准退還系爭 B 土地之 67 年至 75 年及 77 年地價稅部分：1. ……按稅捐司法實務，依規範說之見解，有關退稅請求權之要件事實，固由納稅義務人負舉證責任（參照改制前臺北高等行政法院 106 年度訴更一字第 41 號判決意旨）。2. 惟依稅務管理作業手冊第 9 章退稅之「3. 退稅原則」所載略以，得退稅情形包含依經驗法則及稽徵作業之一貫性，足以推定有溢繳稅款者；另繳稅要件事實之認定，依證據法則得本於經驗法則為事實之推定。是本案系爭 B 土地之納稅義務人在有土地作為可供行政執行之客體，且於大多數年度（76 年、78 至 113 年）均有繳稅之情況下，僅於 67 年至 75 年及 77 年等年度不繳稅，而甘冒土地遭執行之風險，似有違經驗法則。……南港分處前函詢法務部行政執行署士林分署查告被繼承人○○○有無 67 年至 75 年及 77 年之地價稅移送執行紀錄等資料，經該分署於 114 年 6 月 23 日函復其無受理義務人○○○之行政執行事件；因法務部行政執行署於 90 年成立，南港分處所詢期間行政執行署尚未成立，南港分處爰再函詢臺灣士林地方法院是否有被繼承人○○○67 年至 75 年及 77 年之地價稅移送執行紀錄等資料，尚未取得回復。綜上，本件可否依上開稅務管理作業手冊第 9 章所定退稅原則，依經驗法則及稽徵作業之一貫性，推定系爭 B 土地之納稅義務人於 67 年至 75 年及 77 年有繳納地價稅之事實？又原處分機關倘認本案尚無法依經驗法則推定上開年度有繳納地價稅之事實，依據及理由為何？容有再予釐清確認之必要；因該部分涉及上開作業手冊所定退稅原則之解釋適用，應由原處分機關報請中央主管機關核釋後憑辦。從而，為求原處分關於否准退還系爭 B 土地之 67 年至 75 年及 77 年地價稅之處分之正確適法，應將此部分處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處理。……」

四、嗣經原處分機關依本府前開訴願決定意旨，函詢並彙整其他 21 個地方稅捐稽徵機關意見，及參照行政法院判決意旨，重新審查後，審認溢繳稅款之退還，應以納稅義務人確有繳納稅款之事實存在為前提，而原處分機關已踐行職權調查義務，就查得之繳納資料核算並加計利息退還系爭 B 土地 76 年、78 年至 113 年共 37 年溢繳稅款予訴願人等 4 人，訴願人等 4 人應就主張有利之事實，負協力說明及提出相關證據之義務，爰本案無法依經驗法則推定系爭年度有繳納地價稅之事實，因訴願人等 4 人就申請退還系爭年度地價稅部分，迄未能提供繳

納證明，原處分機關亦查無繳納資料，乃否准訴願人等 4 人所請；有系爭 A、B 土地之土地標示部及所有權部列印資料、異動索引內容、臺北市都市土地卡、繳款書歷史檔查詢清單、繳款書查詢清單、所有權人檔清單、113 年 12 月 2 日申請溢繳退稅書、松山地所 113 年 3 月 19 日 2 函、114 年 7 月 15 日函所附系爭 B 土地地價稅退（補）稅明細表、本府 114 年 11 月 11 日訴願決定等影本附卷可稽，原處分自屬有據。

五、至訴願人等 4 人主張原處分機關重為原處分時，並未就本府 114 年 11 月 11 日訴願決定撤銷意旨，說明本案情形不足以依經驗法則推定繳納之具體論證，仍以查無繳納資料、未提出繳納證明為理由否准系爭年度退稅申請，違反訴願決定之拘束力；原處分機關既查無任何欠稅追繳紀錄，應反向印證系爭年度稅款已全數完納，原處分機關逕以無資料推論未繳納，未盡職權調查義務；原處分機關要求提出 40 年前之紙本憑證，顯屬期待不可能，違反誠信原則、經驗論理法則、公平原則、裁量怠惰；本案系爭年度有無繳納地價稅之認定，應改由原處分機關承擔舉證不足之後果；本案應採推計方式核算退稅；系爭年度之檔案滅失具高度可能性云云：

（一）按現行稅捐稽徵法第 28 條第 1 項但書規定，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 15 年間不行使而消滅；同條第 5 項及第 6 項規定，於該條修正施行（110 年 12 月 19 日）前，因修正施行前第 28 條第 2 項「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」事由致溢繳稅款者，納稅義務人應自修正施行之日起 15 年內申請退還，並適用現行第 28 條第 4 項規定加計利息一併退還。上開規定係指國家因上述事由致溢領稅款，就其受領之金錢給付，無租稅債權存在，屬無法律原因而受有利益，人民方得向稅捐稽徵機關申請返還溢繳之稅款。另按稅捐司法實務，依規範說之見解，就稅捐發生、增加、稅捐規避以及撤回稅捐優惠（免除或減免）之事實，應由稅捐稽徵機關負舉證責任；就稅捐優惠（免除或減免）、退稅請求權以及稅捐債權消滅（例如抵銷、罹於徵收時效）之要件事實，由納稅義務人負舉證責任（參照北高行 106 年判決意旨）；復按稅捐稽徵機關之職權調查義務，需搭配納稅義務人之協力義務，方能有助於稅捐要件事實全貌之發現（參照最高行政法院 108 年度判字第 401 號判決意旨）。是本件訴願人等 4 人就其等於 108 年 6 月 6 日辦竣分割繼承登記取得之被繼承人○○○所遺系爭 B 土地，申請退還系爭 B 土地於系爭年度之地價稅一案，依規範說之客觀舉證責任分配原則，應由訴願人等 4 人就納稅義務人有繳納系爭年度之系爭 B 土地地價稅之事實負舉證責任。

(二) 查本件原處分機關就訴願人等 4 人申請退還系爭 B 土地自 67 年至 113 年溢繳地價稅一案，認定系爭年度（67 年至 75 年及 77 年）無繳納地價稅事實之職權調查過程、理由及證據，分述如下：

1. 原處分機關依其現有留存之檔案系統資料，查得系爭 B 土地有被繼承人○○○及訴願人等 4 人繳納 76 年、78 年至 113 年之地價稅資料，惟系爭年度均查無繳納地價稅資料；有繳款書歷史檔查詢清單、繳款書查詢清單等影本附卷可稽。
2. 另依原處分機關之稅務管理作業手冊第 9 章退稅之「3. 退稅原則」所載略以，得退稅情形包含稅捐處無證據，而納稅義務人有證據，且經查證認定有溢繳稅款者，以及依經驗法則及稽徵作業之一貫性，足以推定有溢繳稅款者；本件原處分機關查無系爭 B 土地於系爭年度之地價稅繳納資料，案經原處分機關以 113 年 12 月 10 日函請訴願人等 4 人提供地價稅歷年繳納資料，惟未獲回復。復依卷附資料所示，南港分處前於 114 年 6 月 19 日函詢法務部行政執行署士林分署查告被繼承人○○○有無系爭年度之地價稅移送執行紀錄等資料，經該分署於 114 年 6 月 23 日函復其無受理義務人○○○之行政執行事件；因法務部行政執行署於 90 年成立，南港分處所詢期間行政執行署尚未成立，南港分處爰再於 114 年 10 月 3 日函詢士林地院是否有被繼承人○○○系爭年度之地價稅移送執行紀錄等資料，案經士林地院民事執行處以 114 年 11 月 6 日士院鳴執科 20 字第 1144125658 號函復略以，該處並無受理南港分處於系爭年度就債務人○○○之地價稅移送執行案件。
3. 又經原處分機關查得與被繼承人○○○共有系爭 B 土地之共有人，亦查無系爭年度之地價稅繳款紀錄；有原處分機關於訴願人等 4 人前次訴願提出之 114 年 10 月 14 日北市稽法乙字第 1143204395 號函所附共有人之繳款書歷史檔查詢清單、繳款書查詢清單、共有人就系爭 B 土地之異動索引內容、臺北市都市土地卡等影本附卷可稽。

(三) 再查，本府前以原處分機關得否依經驗法則推定系爭年度有繳納地價稅之事實，尚有釐清確認之必要為由，作成 114 年 11 月 11 日訴願決定撤銷原處分機關 114 年 7 月 15 日函關於否准訴願人等 4 人申請退還系爭年度地價稅部分；業經原處分機關針對納稅義務人因政府機關錯誤申請退還以前年度溢繳稅款，就查無繳納紀錄部分，究應由納稅義務人負舉證責任，或由稅捐稽徵機關依經驗法則及稽徵作業之一貫性認定已繳納稅款而推定退稅等疑義，函詢其他 21 個地方稅捐稽徵機關表示意見。依卷附原處分機關徵詢各地方稅捐稽

機關意見彙整表影本所示，其中 20 個地方稅捐稽徵機關均認為，就查無繳納資料且納稅義務人未能提供繳納資料部分，應由納稅義務人負舉證責任，另因欠缺繳納資料而無法認定溢繳稅款事實部分，亦不宜依經驗法則及稽徵作業之一貫性推計退稅；僅臺南市政府財政稅務局認為可參考納稅者權利保護法第 14 條規定推計退稅。復據原處分機關於 115 年 4 月 15 日北市稽法甲字第 1153000425 號函附訴願答辯書理由四、（二）內容以觀，經原處分機關彙整 21 個地方稅捐稽徵機關意見，並斟酌其中 20 個地方稅捐稽徵機關就查無繳納資料且納稅義務人未能提供繳納資料之情形，均一致認為不宜依經驗法則及稽徵作業之一貫性推計退稅，爰審認本案尚無報請財政部核釋之必要。

（四）據上，本件原處分機關就訴願人等 4 人申請退還系爭 B 土地之系爭年度地價稅一案，除依其現有留存之檔案系統資料，認定查無系爭年度繳納地價稅資料外，另函詢士林地院是否有被繼承人○○○系爭年度之地價稅移送執行紀錄等資料，業經士林地院民事執行處函復表示該處並無受理系爭年度就債務人○○○之地價稅移送執行案件；尚難謂原處分機關未踐行職權調查義務。且經原處分機關函詢其他 21 個地方稅捐稽徵機關意見，其中 20 個稅捐稽徵機關均認為納稅義務人如未提出稅捐繳納證明，稅捐稽徵機關無從依經驗法則或稽徵作業之一貫性推定稅捐繳納事實。是以，本案經原處分機關重新審查後，審認溢繳稅款之退還，應以納稅義務人確有繳納稅款之事實存在為前提，因訴願人等 4 人就申請退還系爭年度地價稅部分，迄未能提供繳納證明，原處分機關亦查無繳納資料，乃否准訴願人等 4 人就系爭年度之地價稅退稅申請；應屬原處分機關依行政程序法第 43 條規定，斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果所為之事實判斷，應屬有據，尚難謂原處分機關有訴願人所陳未盡職權調查義務、違反經驗法則、誠信原則、公平原則、訴願決定之拘束力、裁量怠惰等情，亦無從依訴願人等 4 人主張調整舉證責任由原處分機關承擔。至訴願人等 4 人主張依北高行 6 年判決意旨，行政法院於職權調查後，若事實仍真偽不明，其不利益應歸屬於負客觀舉證責任之稽徵機關一節，查該判決之案件事實係稅捐稽徵機關撤回稅捐優惠，依規範說之見解，應由主張撤回稅捐優惠之稅捐稽徵機關就要件事實負舉證責任，此與本案主張退稅請求權者就繳納地價稅事實負舉證責任不同，此部分主張容有誤解；又訴願人等 4 人主張系爭年度檔案可能滅失一節，既屬推測而未具體舉證以實其說，委難採憑。

（五）末按納稅者權利保護法第 14 條第 1 項規定，稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅；觀諸該條立法理由，推計課稅係指於稅捐稽徵機關無法進行「實額課稅」情形，

始得以間接證據推估稅額。是以，稅捐稽徵法第 28 條所定退稅請求權仍須證明「曾繳納」及「溢繳」之要件事實，而納稅者權利保護法第 14 條第 1 項所定推計課稅方法係針對涉及租稅債務計算基礎之數額難以查明時所採取之證明方法，非當然可用以推定繳納事實。訴願主張各節，均不足採。從而，原處分機關所為原處分，揆諸前揭規定，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 連 堂 凱（公出）

委員 張 慕 貞（代行）

委員 陳 愛 娥

委員 盛 子 龍

委員 邱 駿 彥

委員 李 瑞 敏

委員 陳 衍 任

委員 周 宇 修

委員 陳 佩 慶

委員 邱 子 庭

委員 陳 陽 升

中 華 民 國 115 年 6 月 24 日

本案依分層負責規定授權人員決行

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。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區福國路 101 號）