

訴願人 〇〇〇

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因申請退還土地增值稅事件，不服原處分機關北投分處八十九年六月二十八日北市稽北投乙字第八九〇九一一八〇〇號書函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人與案外人〇〇〇、〇〇〇等三人所共有本市〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇、〇〇、〇〇及〇〇地號等六筆土地，係屬公共設施保留用地之道路用地，於八十六年五月五日與〇〇〇訂立買賣契約，並於八十六年五月六日以一般用地向原處分機關北投分處申報土地移轉現值，經該分處依土地稅法第二十八條規定核定系爭土地之土地增值稅計新臺幣（以下同）三、三七九、〇八四元，並以八十六年五月十三日北市稽北增字第七五五二五八至七五五二六一號函、七五五二七二至七五五二七六號函及同年五月十六日北市稽北增字第七五五二六七至七五五二七一號函復訴願人及其他共有人，上開稅額繳納期間為八十六年五月二十一日至同年六月十九日，訴願人業於八十六年六月六日繳納在案。嗣訴願人於八十九年六月十六日向原處分機關北投分處申請退還已繳上開土地增值稅計三、三七九、〇八四元，經該分處以八十九年六月二十八日北市稽北投乙字第八九〇九一一八〇〇號書函復知否准。訴願人不服，於八十九年七月二十日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，均應視為原處分機關之處分，合先敘明。
- 二、按土地稅法第二十八條規定：「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。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」第三十九條第二項（八十六年五月二十一日修正增訂）規定：「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。」第四十九條第一項、第二項規定：「土地所有權移轉或設定典權時，權利人及義務人應於訂定契約之日起三十日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽

徵機關申報其土地移轉現值。但依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報其移轉現值。」「主管稽徵機關應於申報土地移轉現值收件之日起七日內，核定應納土地增值稅額，並填發稅單，送達納稅義務人。但申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之案件，其期間得延長為二十日。」

稅捐稽徵法第二十八條規定：「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。」

財政部八十八年一月二十日臺財稅第八八一八九六五四〇號函釋：「主旨：八十六年五月二十一日公布修正土地稅法第三十九條，增訂第二項，依都市計畫法指定之公共設施保留地在尚未被徵收前之移轉免徵土地增值稅之規定，於生效日（同年月二十三日）之前已訂定移轉契約之公共設施保留地，應無該條項免徵土地增值稅之適用……。」

三、本件訴願理由略謂：

(一) 本件訴願人與案外人○○○雖於八十六年五月五日就系爭公共設施保留地訂立買賣契約，並依土地稅法第四十九條第一項規定，於翌日（八十六年五月六日）即向原處分機關北投分處申報土地移轉現值，惟倘訴願人於法定期限屆滿末日（即八十六年六月三日）始申報土地移轉現值，依受理申報土地增值稅案件時適用之新法（即八十六年五月二十一日修正公布之土地稅法第三十九條第二項前段規定），則免徵該系爭土地增值稅，應無適用相隔年餘後之財政部八十八年一月二十日臺財稅第八八一八九六五四〇號函釋之情形。更何況本案如於地政事務機關辦理所有權移轉登記前，撤銷增值稅申報後，再重新訂立移轉契約、申報土地增值稅，亦得免繳土地增值稅，如此法理甚明，令訴願人甚為不服，似有鼓勵民眾延滯時效，抑或觸犯使公務員登載不實之偽造文書罪，而達免徵土地增值稅之立法「美意」。

(二) 有關課徵土地增值稅與否，攸關人民之權利義務，依中央法規標準法第五條第二款規定，自應以法律定之，惟財政部卻以上開函釋，限制人民之權利，並排除土地稅法第三十九條第二項之適用，顯有違反中央法規標準法第十一條規定，更有違憲之嫌。是以本案應依中央法規標準法第十八條規定：「各機關受理人民聲請許可案件適用法規時，除依其性質應適用行為時之法規外，如在處理程序終結前，據以准許之法規有變更者，適用新法規。……」之意旨，依法律從新從優原則處理。

四、卷查訴願人與案外人○○○、○○○等三人所共有本市○○段○○小段○○、○○、○○、○○及○○地號等六筆土地，係屬公共設施保留用地之道路用地，於八十六年五月五日與○○○訂立買賣契約，並於八十六年五月六日以一般用地向原處分機關北投分處申報土地移轉現值，經該分處以八十六年五月十三日北市稽北增字第七五五二五八至七五五二六一號函、七五五二七二至七五五二七六號函及同年五月十六日北市稽北增字第七五五二六七至七五五二七一號函核定應納土地增值稅額，並掣發核定稅額之土

地增值稅繳款書，訴願人雖辯稱倘其於法定期限屆滿末日（即八十六年六月三日）始申報土地移轉現值，依受理申報土地增值稅案件時適用之新法，則免徵該系爭土地增值稅，且本案如於地政事務機關辦理所有權移轉登記前，撤銷增值稅申報後，再重新訂立移轉契約、申報土地增值稅，亦得免繳土地增值稅云云；惟查土地稅法第四十九條第一項規定，雖給予納稅義務人自訂立契約之日起三十日內申報之期間，訴願人既已擇定於八十六年五月六日申報，原處分機關依規定即應於收件後七日內核定應納土地增值稅額，是前述簽約、申報、核定稅額等行為均完成於八十九年五月二十一日土地稅法第三十九條第二項規定公布增訂前，訴願人自無從再主張應適用該法修正後之免稅規定，是以原處分機關依土地稅法第二十八條規定核定訴願人應納土地稅額計三、三七九、〇八四元，應屬有據。

五、次查依都市計畫法指定之公共設施保留地在未徵收前，既無補償金發放，又不得作其他用途使用，其所有權行使備受限制，故八十六年五月二十一日公布修正土地稅法第三十九條增訂第二項規定，對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，其立法意旨雖在免除公共設施保留地之土地所有權人增值稅之負擔，惟按法律不溯及既往之法理，土地稅法中既無明定修正後之免稅規定得以溯及適用，則訴願人申報土地移轉現值及原處分機關核定稅額之時點均在該法修正公布前，自應適用行為時之法律。訴願人於八十九年六月十六日依稅捐稽徵法第二十八條規定，向原處分機關北投分處申請退還系爭土地增值稅三、三七九、〇八四元，惟查原核定並無適用法令錯誤或計算錯誤之情事，是本件原處分機關北投分處以八十九年六月二十八日北市稽北投乙字第八九〇九一一八〇〇號書函否准訴願人所請，揆諸首揭規定，並無不合，應予維持。

六、至訴願人主張按中央法規標準法第十八條規定意旨，本件理應依法律從新從優原則處理乙節，惟原處分機關於核定稅額並掣發繳款書等處理程序終結前，據以准許之法規並未變更，又上開處理程序並不包括行政救濟程序，訴願理由顯有誤解，併予敘明。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王惠光
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 黃旭田

委員 曾忠己

協同意見書：

- 一、本案訴願人係於八十六年五月五日與案外人訂立土地買賣契約，並於五月六日向原處分機關申報土地移轉現值，並於五月十二日及十六日由原處分機關函覆訴願人，稅款繳納期限為五月二十一日至六月十九日，訴願人並已在同年六月六日繳納在案，其間雖土地稅法第三十九條第二項在八十六年五月二十一日公布，五月二十三日生效，就公共設施保留地尚未徵收前之移轉，免徵土地增值稅，但因訴願人簽約、申報、稅務機關核定稅額均在土地稅法第三十九條第二項公布施行前，故多數意見維持原處分尚非無據。
- 二、惟查，土地增值稅之核課程序，其申報移轉現值之審核依土地稅法第三十條規定在訂約三十日內申報者以訂約日之土地公告現值為準，逾訂約日三十日始申報者，以收件日之公告土地現值為準，則顯見訂約後何時申報，稅捐機關係容認一不確定期間，從而本件若當初訴願人依土地稅法第三十條在訂約日起十八日後始為申報，並在六月四日前之三十日內申報均應以五月五日認定為公告現值，此時因申報時法律已修正，是否要課徵土地增值稅，即已有疑。尤有進者，土地移轉後一直未申報，甚至逾一個月亦未申報，則因五月二十三日已公布施行新法，不再對公共設施保留地移轉課徵土地增值稅，則原處分機關可否課徵增值稅更有可議，故訴願人主張其因守法儘早繳納土地增值稅反蒙受不利益，確屬其情可憫。
- 三、事實上，本案所以發生爭執實係因立法者在修法時對過渡期間如何適用法律考慮欠詳。雖原則上法律在修正公布後始生效力，但在土地增值稅之課徵，涉及訂約時間、申報時間、核定稅額期間（始日至末日）、實際繳稅時間，甚至會有更正申報價值之時間等，然立法修正增訂土地稅法第三十九條第二項時竟未就過渡時期如何適用加以考量，即未能於同法第五十九條增訂如何在過渡期間適用增訂之土地稅法第三十九條第二項，致本案發生適用上之困難，此等立法疏漏，縱財政部曾在八十八年一月二十日函釋認「生效日前已訂定移轉契約者即不得免徵土地增值稅」，但此等以行政解釋補充立法疏漏，作法實未必妥適，同理，立法疏漏卻由本會補充亦未必妥適，故爾本席仍支持多數意見，除非本案在進一步行政訴訟程序中有司法機關明示如何補充立法疏漏。
- 四、綜上，本席認多數意見結論認可予支持，但理由上未指明此為立法疏漏，始致生處理上訾議，爰提協同意見書如前。

委員 黃旭田

中華民國八十九年十一月九日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，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：臺北市和平東路三段一巷一號）