

臺北市政府 94.03.31. 府訴字第 0 九四一一九五二四 0 0 號訴願決定書

訴 願 人：○○○

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 93 年 11 月 18 日北市稽法甲字第 09362539300 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。

事 實

緣訴願人所有本市中山區○○段○○小段○○地號土地（原為日據時期重劃地區土地，經本府 69 年 2 月 6 日府地重字第 05455 號清理公告確定，重劃前為本市中山區○○段○○地號），經訴願人分別於 70 年 12 月 14 日出售系爭土地持分二分之一予案外人○○○；76 年 12 月 31 日出售系爭土地持分萬分之二五 0 予案外人○○○；80 年 10 月 19 日出售系爭土地持分萬分之六八二予案外人○○○、萬分之五七 0 予案外人○○○及 81 年 10 月 8 日出售系爭土地持分萬分之二四七予案外人○○○，訴願人除分別依法於移轉所有權時申報土地現值外，並已完納系爭土地之土地增值稅在案。嗣訴願人於 93 年 7 月 26 日以其所移轉之系爭重劃後土地之土地增值稅，漏未依行為時土地稅法第 39 條規定減徵百分之二十為由，向原處分機關中南分處申請退還其所溢繳之稅款，經該分處審認訴願人申請退還稅款已逾稅捐稽徵法第 28 條規定之 5 年期限，乃以 93 年 8 月 13 日北市稽中南甲字第 0939031960 0 號函予以否准。訴願人不服，於 93 年 9 月 8 日向原處分機關申請復查，經原處分機關以 93 年 11 月 18 日北市稽法甲字第 09362539300 號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於 93 年 11 月 22 日送達，訴願人仍不服，於 93 年 12 月 16 日向本府聲明訴願，94 年 1 月 26 日補具訴願書，3 月 10 日補充理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按稅捐稽徵法第 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 5 年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」行為時土地稅法第 5 條規定：「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

。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。三、土地設定典權者，為出典人。前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」第 28 條前段規定：「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。」第 39 條第 2 項（66 年 7 月 25 日修正公布）規定：「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二十。」第 39 條第 3 項（78 年 10 月 30 日修正公布）規定：「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二十。」第 49 條（66 年 7 月 25 日修正公布）規定：「已規定地價之土地，於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 30 日內，檢同契約及有關證明文件，共同向主管地政機關申請土地所有權變更或設定典權登記。主管地政機關應於收到申請書後 5 日內，註明該土地之公告現值及審核結果，移送主管稽徵機關。主管稽徵機關應於收件之日起 10 日內，核定應納土地增值稅額，並填發稅單，送達納稅義務人。」第 49 條（78 年 10 月 30 日修正公布）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 30 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。……主管稽徵機關應於申報土地移轉現值收件之日起 7 日內，核定應納土地增值稅額，並填發稅單，送達納稅義務人。……」行為時平均地權條例第 42 條第 3 項規定：「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二十。」

行為時平均地權條例施行細則第 60 條規定：「依本條例第 42 條第 3 項減徵土地增值稅之重劃土地，以左列土地，於中華民國 66 年 2 月 2 日本條例公布施行後移轉者為限。一、在中華民國 53 年舉辦地價或重新規定地價之地區，於該次規定地價或重新規定地價以後辦理重劃之土地。二、在中華民國 53 年以前已依土地法規定辦理規定地價及在中華民國 53 年以後始舉辦規定地價之地區，於其第 1 次規定地價以後辦理重劃之土地。」

行為時土地稅減免規則第 20 條第 5 款規定：「土地增值稅之減免標準如左。……五、經重劃之土地，於重劃後第 1 次移轉時，減徵百分之二十。但以舉辦第 1 次規定地價後辦理重劃之土地，在平均地權條例施行後移轉者為限。」

財政部 84 年 4 月 17 日臺財稅第 841618319 號函釋：「○○○所有貴市

××地號土地，係日據時期重劃之土地，於69年2月6日始經貴府完成清理公告確定，其於公告確定後第1次移轉，……說明……二、……如經查明符合平均地權條例施行細則第60條規定，自有減徵土地增值稅之適用。……」

94年2月2日臺財稅字第09404511390號令釋：「一、土地所有權人於重劃後第1次移轉時，已檢附相關證明文件，稽徵機關未依土地稅法第39條第4項規定減徵土地增值稅者，土地所有權人於嗣後申請退還溢繳土地增值稅，核屬適用法令錯誤或計算錯誤，應有稅捐稽徵法第28條5年期間及加計利息退還規定之適用。倘逾5年始申請者，應無上述加計利息退還溢繳稅款規定之適用，……二、倘其於重劃後第1次移轉時，未檢附上述證明文件，而於核稅後始檢附並申請退還溢繳土地增值稅者，非屬適用法令錯誤或計算錯誤，應無稅捐稽徵法第28條5年期間及加計利息退還規定之適用。惟如屬行政程序法施行後發生之公法上請求權，依該法第131條規定，因5年間不行使而消滅。至該溢繳稅款之請求權，如係屬行政程序法施行前已發生之公法上請求權，依法務部90年3月22日法90令字第008617號令，應得類推適用民法消滅時效之規定。」

內政部85年12月21日臺(85)內地字第8588990號函釋：「……三、本法第3項(平均地權條例第42條第3項)所稱『重劃後第1次移轉』之土地，包括土地整筆1次移轉或持分分次移轉者。……」法務部90年3月22日法90令字第008617號函釋：「……說明……二、行政程序法施行前已發生公法上請求權之消滅時效期間，不適用行政程序法第131條第1項規定，應依行政程序法施行前有關法規之規定；無相關法規規定者，得類推適用民法消滅時效之規定……」

二、本件訴願及補充理由略謂：

- (一)按財政部90年2月2日臺財稅字第0900450602號及90年2月15日臺財稅字第0900450607號函釋曾就實務上發生之案例是否適用稅捐稽徵法第28條規定，作例示之解釋，核其解釋意旨，係以稅捐稽徵機關應主動適用法令或計算予以減免賦稅卻未減免者，即有該法規定之適用，但若係須納稅義務人檢附相關證明文件申請減免者，則非該法規定所謂「適用法令錯誤」或「計算錯誤」情形。本件依上開函釋意旨，自不受稅捐稽徵法第28條規定5年期間之限制。又土地稅法依據土地用途之不同，分別有土地增值稅減免之規定，依前揭函

釋意旨，認為「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，符合土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅之要件者」及「作農業使用之農業用地，移轉予自然人，依土地稅法第 39 條之 3 規定，補行申請不課徵土地增值稅者」等 2 種情形，皆非屬稅捐稽徵法第 28 條規定之範圍，雖其未針對本件情形特別例示加以解釋，然依法律之體系解釋及「相同之情形應作相同處理」等法理，本件自應作相同之解釋而認無適用稅捐稽徵法第 28 條規定之餘地。

- (二) 次按財政部 90 年 11 月 16 日臺財稅字第 0900457036 號函釋意旨，法院拍賣之農業用地，於事後申請免徵土地增值稅，如經審查符合規定者，應准予辦理，且該免徵土地增值稅之請求權係屬行政程序法施行前已發生之公法上請求權，應得類推適用民法消滅時效之規定。又依實務見解認為拍賣係屬買賣之一種，既然於拍賣之情形，拍定人於核稅繳清後，逾 5 年期限尚得申請免徵土地增值稅，則於一般之買賣自亦應有相同之適用。
- (三) 原處分機關雖援引財政部 93 年 9 月 24 日臺財稅字第 09304523500 號函釋意旨，認為凡因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳稅款之案件，不論係稽徵機關自行發現錯誤依職權退還或納稅義務人提出申請，其退稅期間應依稅捐稽徵法第 28 條規定辦理，惟原處分機關並未說明本件為何有適用法令錯誤或計算錯誤之情形，況訴願人係於 93 年 7 月 23 日始檢附相關證明文件提出申請，申請當時前揭函釋尚未公布，應不得援引適用。
- (四) 本件既符合土地重劃後持分分次出售之減免規定，亦非屬稅捐稽徵機關或納稅義務人因適用法令錯誤或計算錯誤之情形，且訴願人申請退還溢繳土地增值稅稅款之請求權係屬行政程序法施行前已發生之公法上請求權，依法務部 90 年 3 月 22 日法 90 令字第 008617 號函釋，應得類推適用民法消滅時效規定。本件 70 年及 76 年間所出售且完納土地增值稅額之部分，既已逾民法消滅時效期間，訴願人自不予主張，惟其餘部分之請求權尚未罹於時效，依法應予退還。

三、卷查本件訴願人所有本市中山區○○段○○小段○○地號土地（原為日據時期重劃地區土地，經本府 69 年 2 月 6 日府地重字第 05455 號清理公告確定，重劃前為本市中山區○○段○○地號），經訴願人分別於 70 年 12 月 14 日出售系爭土地持分二分之一予案外人○○○；76 年 12 月 31 日出售系爭土地持分萬分之二五〇予案外人○○○；80 年 10 月 19

日出售系爭土地持分萬分之六八二予案外人○○○、萬分之五七〇予案外人○○○及81年10月8日出售系爭土地持分萬分之二四七予案外人○○○，訴願人除分別依法於移轉所有權時申報土地現值外，並已完納系爭土地之土地增值稅，此有77年1月4日、80年10月19日、81年10月8日土地增值稅（土地現值）申報書及本市土地登記簿等影本各1份附卷可稽。嗣訴願人於93年7月26日以其所移轉之系爭重劃後土地之土地增值稅，漏未依行為時土地稅法第39條規定減徵百分之二十為由，向原處分機關中南分處申請退還其所溢繳之稅款，經該分處審認訴願人申請退還稅款已逾稅捐稽徵法第28條所規定之5年期限，乃以93年8月13日北市稽中南甲字第09390319600號函予以否准，嗣經原處分機關以93年11月18日北市稽法甲字第09362539300號復查決定：「復查駁回。」尚非無據。

- 四、惟查，依前揭法務部90年3月22日法90令字第008617號函釋及財政部94年2月2日臺財稅字第09404511390號令釋意旨，土地所有權人於重劃後第1次移轉時，如已檢附相關證明文件，而稽徵機關未依土地稅法第39條第4項規定減徵土地增值稅者，土地所有權人於嗣後申請退還溢繳土地增值稅，核屬適用法令錯誤或計算錯誤，有稅捐稽徵法第28條5年期間及加計利息退還規定之適用；倘其於重劃後第1次移轉時，未檢附上述證明文件，而於核稅後始檢附並申請退還溢繳土地增值稅者，非屬適用法令錯誤或計算錯誤，應無稅捐稽徵法第28條5年期間及加計利息退還規定之適用，又該溢繳稅款之請求權，如係屬行政程序法施行前已發生之公法上請求權，應得類推適用民法消滅時效之規定。查本件訴願人係於93年7月26日檢附相關資料向原處分機關中南分處申請退還溢繳之土地增值稅，則倘其於重劃後第1次移轉時，並未檢附相關證明文件向原處分機關中南分處申報土地增值稅，依前揭函釋意旨，自非屬適用法令錯誤或計算錯誤，應無稅捐稽徵法第28條5年期間及加計利息退還規定之適用，又本件溢繳稅款之請求權，係屬行政程序法施行前已發生之公法上請求權，應得類推適用民法消滅時效之規定。準此，原處分機關未查明本件訴願人於重劃後第1次移轉系爭土地時，有無檢附相關證明文件辦理申報土地增值稅，即遽予認定訴願人申請退還稅款已逾稅捐稽徵法第28條所規定之5年期限，尚嫌率斷。從而，為求原處分之正確及維護訴願人權益，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起60日內另為處分。

五、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條規定，決定如主文

。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

副主任委員 王曼萍

委員 陳 敏

委員 曾巨威

委員 曾忠己

委員 陳淑芳

委員 林世華

委員 蕭偉松

委員 陳石獅

委員 陳立夫

委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 3 月 31 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行