

訴 願 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關北投分處 95 年 9 月 4 日北市稽北投甲字第 09561063300 號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。

事 實

- 一、緣訴願人以其所有本市北投區○○段○○小段○○地號土地（以下簡稱系爭土地），於 93 年 11 月 29 日向原處分機關北投分處口頭表示地價稅款偏高應退還以前年度溢繳稅款，案經原處分機關北投分處查認，系爭土地使用分區為公共設施用地，乃更正並辦理退還 93 年度溢繳之地價稅；嗣訴願人於 94 年 2 月 16 日以書面向原處分機關北投分處請求退還系爭土地 92 年度以前之溢繳地價稅，該分處即以 94 年 2 月 21 日北市稽北投甲字第 09460123610 號函請本府都市發展局查明系爭土地何時公告劃設為公共設施用地，經本府都市發展局以 94 年 2 月 23 日北市都測字第 09430686100 號函復系爭土地於 65 年 7 月 9 日公告為公共設施用地，該分處乃以 94 年 3 月 3 日北市稽北投甲字第 09460123600 號函，核定退還 89 年至 92 年度溢繳稅款。
- 二、訴願人不服上開函，於 94 年 3 月 22 日第 1 次向本府提起訴願。嗣經原處分機關北投分處重新審查後，以 94 年 6 月 9 日北市稽北投甲字第 0949032530 0 號函通知訴願人，並副知本府訴願審議委員會略以：「主旨：臺端.....逕提訴願乙案，經核應准退還 88 年至 92 年溢繳地價稅稅款，本分處前以 94 年 6 月 2 日北市稽北投甲字第 09460710900 號函復有案.....說明：.....二、本分處 94 年 3 月 3 日北市稽北投甲字第 09460123600 號函行政處分，予以作廢。」本府乃以 94 年 7 月 7 日府訴字第 09415466800 號訴願決定：「訴願不受理。」
- 三、訴願人就上開原處分機關北投分處 94 年 6 月 2 日北市稽北投甲字第 09460710 900 號函所為處分仍有不服，於 94 年 6 月 21 日第 2 次向本府提起訴願，經本府審認本件與財政部有關地政機關發生錯誤所生溢繳稅款退

稅之函釋情形相似，有無該等函釋之適用，尚有詳究之必要，乃以 94 年 10 月 6 日府訴字第 09421327300 號訴願決定：「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。」嗣原處分機關北投分處以 94 年 11 月 17 日北市稽北投甲字第 09461385400 號函重為處分，仍維持原核退 88 年至 92 年溢繳地價稅之稅款。訴願人仍表不服，於 94 年 11 月 24 日第 3 次向本府提起訴願，經本府審認原處分機關重為處分時，並未依前揭訴願決定之意旨，查明並考量系爭事實是否確係因主管地政機關漏未通報所致，而遽予否准所請，尚有斟酌之餘地，乃以 95 年 6 月 7 日府訴字第 09572915800 號訴願決定：「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。」

- 四、嗣原處分機關北投分處以 95 年 7 月 13 日北市稽北投甲字第 09590428400 號函重為處分，仍維持僅核退 88 年至 92 年溢繳地價稅之稅款。訴願人復於 95 年 8 月 31 日主張迄未收受原處分機關重為之處分，向原處分機關北投分處請求儘速依前揭訴願決定辦理，該分處乃以 95 年 9 月 4 日北市稽北投甲字第 09561063300 號函重申上開處分書內容意旨。訴願人對該 2 函均表不服，於 95 年 9 月 15 日第 4 次向本府提起訴願，經本府以 96 年 2 月 5 日府訴字第 09584935200 號訴願決定：「訴願不受理。」訴願人不服，向臺北高等行政法院提起訴訟，經該院以 96 年 6 月 7 日 96 年度訴字第 00773 號判決：「訴願決定撤銷。……」其判決理由略以：「……三、查原告……向北投分處申請退還歷年溢繳稅款，經北投分處以原處分一仍維持僅核退 88 年至 92 年溢繳地價稅之稅款，否准退還 87 年期以前年度稅款，於 95 年 7 月 21 日送達臺北市北投區○○路○○段○○巷○○號○○樓，此有蓋有『○○○○』印文之郵件收件回執乙件，在原處分卷可稽……。惟原告已於 95 年 1 月 26 日與○○○離婚，撤冠夫姓，並遷址臺北市北投區○○路○○段○○號……。嗣原告於 95 年 8 月 31 日向北投分處查明處分結果，並檢附戶籍謄本，陳報原告已於 95 年 1 月 26 日遷址，指定送達代收處為高雄市苓雅區○○路○○號。則原處分一雖由不詳姓名之人蓋用『○○○○』代為收受，因臺北市北投區○○路○○段○○巷○○號○○樓，非原告之戶籍地，亦非應受送達處所，此該不詳姓名之人亦無從證明係原告之同居人、受僱人或應送達處所之接收郵件人員，尚難認已生合法送達之效力。故原告主張原處分一（95 年 7 月 13 日北市稽北投甲字第 09590428400 號函）未合法對其送達，自堪採信，原處分一既未合法送達，

訴願期間無法開始起算。又原處分一既因未合法送達不生效力，則原處分二（95年9月4日北市稽北投甲字第09561063300號函）自非單純的事實敘述及重申原處分一之意旨，原處分二應屬行政處分，堪以憑認。則訴願機關以原處分一訴願逾期，原處分二非行政處分，決定訴願不受理，自屬可議，原告執以指摘，非無理由，自應由本院將訴願決定撤銷，由訴願機關另為適法之決定，以資適法。……」本府爰依上開判決撤銷意旨及訴願書所記載不服原處分機關95年9月4日北市稽北投甲字第09561063300號函之內容重為訴願決定。

## 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，仍應視為原處分機關所為之處分，合先敘明。
- 二、按訴願法第95條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力……」

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。」

土地稅減免規則第22條第3款規定：「……但合於左列規定者，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理，免由土地所有權人或典權人申請。……三、經都市計畫編為公共設施保留地（應根據主管地政機關通報資料辦理）。」

財政部90年12月26日臺財稅字第0900457455號函釋：「……稅捐稽徵法第28條規定……所稱之『適用法令錯誤或計算錯誤』，係指稅捐稽徵機關或納稅義務人適用法令錯誤或計算錯誤之情形……地價稅及土地增值稅，係依據地政機關登記之面積辦理，嗣經發現當時所據以課稅之面積係錯誤而需退稅，其錯誤之原因為地政機關重測面積登記錯誤所致，因該項課稅前提有關之事實……係認定之機關即地政機關發生錯誤，應非屬稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤之情形，則其退稅應無前揭法條5年期限規定之適用；又該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。」

93年9月24日臺財稅字第09304523500號函釋：「……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，其退稅期限均應依稅捐稽徵法第 28 條之規定辦理。至本部 90 年 12 月 26 日臺財稅字第 0900457455 號函釋，有關土地因地政機關重測誤繕，面積登記錯誤所生溢繳稅款之退稅期間，得類推適用民法消滅時效之規定，應限於課稅前提之事實認定機關（即地政機關）發生錯誤，且溢繳稅款之請求權屬行政程序法施行前已發生之公法上請求權，方得適用……」

95 年 12 月 6 日臺財稅字第 09504569920 號令釋：「一、有關行政程序法於 90 年 1 月 1 日施行前，非屬稅捐稽徵法第 28 條規定範圍之退稅請求權，其請求權之消滅時效期間，應類推適用稅捐稽徵法第 28 條之規定。至於行政程序法於 90 年 1 月 1 日施行後，上項退稅請求權之消滅時效期間，應適用該法第 131 條之規定。二、下列令函中，有關溢繳稅款之請求權如屬行政程序法施行前已發生之退稅請求權，得類推適用民法消滅時效之規定部分，自本令發布日起廢止：（一）財政部 90 年 11 月 16 日臺財稅字第 0900457036 號函。（二）財政部 90 年 11 月 28 日臺財稅字第 0900457411 號函。（三）財政部 90 年 12 月 26 日臺財稅字第 0900457455 號函。（四）財政部 91 年 5 月 20 日臺財稅字第 0910451690 號函。（五）財政部 93 年 9 月 15 日臺財稅字第 0930453608 號函。（六）財政部 93 年 9 月 24 日臺財稅字第 09304523500 號函。（七）財政部 94 年 2 月 2 日臺財稅字第 09404511390 號令。（八）財政部 95 年 3 月 13 日臺財稅字第 09504515150 號函。三、本令發布前，已向主管稽徵機關提出申請退稅尚未確定之案件，仍准適用申請時之相關令釋規定辦理。」

三、本件訴願理由略以：

- （一）訴願人之主張係依據財政部 71 年 4 月 6 日臺財稅第 32305 號函意旨辦理退稅，原處分機關主張該函釋未編入 92 年版土地稅法令彙編而不再援用，惟本案相關稅法條文並無修訂或廢止，該函釋能自 71 年適用至 93 年 1 月 1 日止，必有相當之法律基礎附麗，今不再援用，並非本案相關事實不可能再發生，爭點仍在，原處分機關非不能個案請示中央主管機關，方不致讓訴願人對該函釋有昨是今非的感覺，其任意裁量，有違對人民之信賴保護。
- （二）本案究屬事實錯誤、適用法令錯誤或計算錯誤？依租稅法定主義之要求，有關事實錯誤是否類推適用稅捐稽徵法第 28 條規定及財政部 93 年 9 月 24 日臺財稅字第 09304523500 號函釋辦理。
- （三）依我國之租稅法規，對於可歸責於稅賦機關之事實認定錯誤並無明

文請求權消滅時效之規定，是否類推適用稅捐稽徵法第 28 條規定？若有，財政部 71 年 4 月 6 日臺財稅第 32305 號函明顯錯誤；若無，系爭處分理由錯誤。

- (四) 土地稅減免規則第 22 條明定，經都市計畫編為公共設施保留地者，免由土地所有權人申請。公共設施保留地皆由地政機關通報，且屬稅法保障範圍，若查證結果乃漏未通報或有錯誤，原處分機關皆應承擔。

四、卷查本案前經原處分機關北投分處以 95 年 9 月 4 日北市稽北投甲字第 09561063300 號函重為處分，內容略以：「.....說明.....六、.....

.. 經查本案土地係本分處應按公共設施保留地稅率課徵地價稅，誤以一般用地稅率課徵，其與上開財政部 90 年 12 月 26 日臺財稅字第 0900457455 號函示重測面積登記錯誤係因地政機關發生錯誤之情形顯然有別。

。又本處於 95 年 7 月 3 日北市稽北投甲字第 09560679100 號函臺北市政府地政處查告該筆土地是否依土地稅減免規則第 22 條第 1 項第 5 款規定列冊通報本轄，經該處於 95 年 7 月 5 日以北市地二字第 09531862200 號函告『本案已逾保存年限致無案可稽』，是本分處依財政部 93 年 9 月 24 日臺財稅字第 09304523500 號函釋依稅捐稽徵法第 28 條規定退還 88 年期至 92 年期.....之差額地價稅款；至 87 年期以前年度.....未便退還，尚無不妥。.....」，又其維持原處分之理由依原處分機關 95 年 10 月 5 日北市稽法乙字第 09561717500 號訴願答辯書答辯理由略以：「..... ..二、.....按行為時.....土地賦稅減免規則第 22 條第 2 項規定：『合於本規則第 10 條至第 19 條各條之規定申請減免土地賦稅者，應於減免原因發生之當期土地賦稅開徵前 40 日提出之。』同規則第 23 條規定：『依本規則第 10 條至第 18 條各條之規定申減免賦稅者.....私有土地應由所有權人.....向市、縣（市）主管稽徵機關為之..... ..』.....本案訴願人未提出申請.....該分處原核定按一般用地稅率課徵地價稅，並無不合。嗣土地稅減免規則於 69 年 5 月 5 日修正.... ..自 69 年 5 月 5 日以後之公共設施保留地，始改由主管地政機關通報稅捐稽徵機關主動辦理減免。三、.....本案究係地政機關未依法通知本處，亦（抑）或本處漏未辦理減免，已無從查證。惟按.....稅捐稽徵法第 28 條及財政部 93 年 9 月 24 日臺財稅字第 09304523500 號函釋規定.....本案雖因地政機關未通報或本處北投分處漏未更正，致稅捐核課錯誤，惟系爭土地自 65 年 7 月 9 日即公告為公共設施用地之課稅前

提事實，地政機關並無認定錯誤，與財政部 90 年 12 月 26 日臺財稅字第 0900457455 號函釋規定.....不符，自無上開函釋所稱得類推適用民法消滅時效規定之適用。又財政部 93 年 9 月 24 日臺財稅字第 09304523500 號函釋已載明不論稽徵機關抑或納稅義務人申請退稅之期間均依照稅捐稽徵法第 28 條之規定以 5 年為期限。是本案.....依前揭函釋規定，仍以 5 年為期限.....」是原處分尚非無據。

- 五、惟查地價稅若係由主管稅捐稽徵機關依照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，納稅義務人就該核課事實之提供並無協力義務。是以本件系爭土地自 65 年起公告為公共設施保留地，縱 69 年 5 月 5 日土地稅減免規則始修正為應由稽徵機關依通報資料逕行辦理或由用地機關函請稽徵機關辦理減免地價稅，本件仍應由主管地政機關逕行向主管稽徵機關通報，惟原處分機關皆按一般稅率課徵地價稅，至 93 年訴願人提出異議始查明系爭土地使用分區為公共設施用地，乃改按公共設施保留地稅率課徵地價稅並退還溢繳 88 年至 93 年按一般用地稅率與公共設施保留地稅率之差額地價稅款，則本件與前揭財政部 90 年 12 月 26 日臺財稅字第 0900457455 號函及 93 年 9 月 24 日臺財稅字第 09304523500 號函釋，地政機關發生錯誤所生溢繳稅款之退稅情形相似，且經原處分機關查認本件是否為地政機關發生錯誤無案可稽，業如前述，是本件在事實不明之情況下，是否應作有利於訴願人之認定，而認有上開函釋之適用，尚有斟酌之餘地。從而，為求原處分之正確及維護訴願人之權益，應將原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。
- 六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條之規定，決定 如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠（請假）

副主任委員 王曼萍（代理）

委員 陳 敏

委員 陳淑芳

委員 陳石獅

委員 陳媛英

委員 紀聰吉

委員 程明修

委員 林明昕

委員 戴東麗

委員 蘇嘉瑞

委員 李元德

中 華 民 國 96 年 9 月 20 日

市長 郝龍斌

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，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）