

訴 願 人：李○○

訴 願 代 理 人：林○○

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 96 年 10 月 17 日北市稽北投甲字第 09631737300 號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人以其所有本市北投區奇巖段 4 小段 400 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 09 430686100 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。……」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，並以 96 年 9 月 20 日府訴字第 0967 0168900 號訴願決定：「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。」案經原處分機關北投分處以 96 年 10 月 17 日北市稽北投甲字第 09631737300 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 96 年 10 月 30 日第 5 次向本府提起訴願，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，仍應視為原處分機關所為之處分，合先敘明。
- 二、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。」

土地稅法第 19 條規定：「都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地依第 17 條之規定外，統按千分之六計徵地價稅；其未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵地價稅。

」

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）。」

行為時適用之財政部 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。」

行為時適用之 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係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，自本令發佈日起廢止：（一）

財政部 90 年 11 月 16 日臺財稅字第 090045 7036 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、本令發佈前，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) 人民有依法納稅之義務，租稅法定主義，原處分機關否准訴願人退稅之申請有違租稅法定主義、信賴保護原則衡平比例及誠信原則。又訴願人主張依據財政部 71 年 4 月 6 日臺財稅字第 32305 號辦理，原處分機關主張該號函釋未編入 92 年版「土地稅法令彙編」，自 93 年 1 月 1 日起，非經財政部重新核定，一律不再援引適用。惟查我國係租稅法定主義國家，自 71 年 4 月 6 日該函釋發佈迄 93 年 1 月 1 日相關土地稅法、稅捐稽徵法並無修正，也無後令優於前令或經明令廢止，僅因未收錄於 92 年版「土地稅法令彙編」，即將適用 20 年之釋令不再援引適用。訴願人請求提出法律解釋或個案向財政部請示而不可得，若係因近年來相關案例少而予以刪除，豈不是侵害人民權益？
- (二) 臺北市政府訴願決定建議參考財政部 90 年 12 月 26 日臺財稅字第 09 00457455 號函釋，在事實不明之情形下，作有利於訴願人之處理。惟原處分機關認為情形顯有不同，不予援引適用。查該兩案例皆係由地政機關之通報，一為地政機關重測誤繕，面積登記錯誤所致，一為依據土地稅減免規則第 22 條第 3 款規定，應由稽徵機關依通報資料逕行辦理，免由土地所有權人申請。兩造依衡平比例原則與信賴保護原則，何者更應受保護，何者冤屈較大呢？
- (三) 原處分機關堅持主張按財政部 93 年 9 月 24 日臺財稅字第 093045235 00 號函釋審理，且未附具理由。試問本案究屬事

實錯誤、適用法令錯誤或計算錯誤？查事實錯誤如公共設施保留地未按優惠稅率，仍按一般稅率核課，若未收錄於「土地稅法令彙編」即按財政部 93 年 9 月 24 日臺財稅字第 09304523500 號函釋審理，除非收錄有案重測面積錯誤，可按該部 90 年 12 月 26 日臺財稅字第 0900457455 號函釋適用，至於重劃面積錯誤，依原處分機關之立論，僅有法無函釋，則應依該部 93 年 9 月 24 日臺財稅字第 09304523500 號函釋審理。如此僵化，違反誠信原則，既不按租稅法定主義審理，又不按司法院大法官對憲法第 19 條解釋意旨審理，反將函釋當審理之準據，而該部 93 年 9 月 24 日臺財稅字第 09304523500 號函是否適用於本案不無疑慮。

四、卷查本案前經本府 96 年 9 月 20 日府訴字第 09670168900 號訴願決定：「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。」其理由略以：「……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。……」

五、本件原處分機關北投分處重為決定仍維持原核定，原處分內容略以：「……說明……四、……臺端……所請退還 78 年期至 87 年期之差額地價稅乙節，經查本案土地於 65 年公告為公共設施保留地，本分處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 號函示係因地政機關重繕錯誤、面積登記錯誤之情形顯

有不同。五、.....是以本分處依財政部 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 年期按一般用地與公共設施保留地稅率課徵之差額地價稅款；至 87 年期以前年度之差額地價稅未便退還，尚無不妥。.....」又其維持原處分之理由依原處分機關 96 年 12 月 31 日北市稽法甲字第 09634013100 號訴願答辯書答辯理由略以：「.....二、系爭土地係自 65 年 7 月 9 日公告為公共設施用地，按行為時.....之土地賦稅減免規則第 22 條第 2 項、第 23 條.....規定，訴願人應於當期地價稅開徵前 40 日，向本處北投分處申請減免地價稅。本案訴願人未提出申請，此為訴願人所不否認，是該分處原核定系爭土地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，依第 22 條第 1 項第 3 款規定.....69 年 5 月 5 日以後新劃定之公共設施保留地，已改由主管地政機關通報稅捐稽徵機關主動辦理減免，免除土地所有權人造冊之義務。三、訴願人主張本案應依據財政部 71 年 4 月 6 日臺財稅字第 32305 號函釋辦理乙節.....查該號函釋清楚解釋准予追溯退稅之情形，以 69 年 5 月 5 日土地稅減免規則發佈生效後之個案，始有該號函釋之適用，況該號函釋業因財政部於 90 年 12 月 26 日以臺財稅字第 0900457455 號函另為適法之解釋，故自 92 年 12 月起已未編入『土地稅法令彙編』，是本處北投分處否准訴願人退稅之申請，亦屬有據。至於信賴保護原則須同時符合信賴基礎、信賴表現及信賴值得保護，始有該原則之適用，本案訴願人既無因原處分（即自 65 年起仍按一般用地稅率課徵地價稅）而有客觀上行為之改變，更無因此遭受損害，自無此原則之適用。四、本處北投分處依訴願決定撤銷意旨函詢臺北市政府地政處系爭土地是否曾依土地稅減免規則第 22 條第 1 項第 3 款規定通報本處，據該處 96 年 12 月 20 日北市地二字第 09633098200 號函：『.....北投區奇巖段 4 小段 400 地號土地是否依土地稅減免規則第 22 條第 1 項第 3 款規定通報一案，經查本案已逾保存年限致無案可稽.....』所載，本案究係地政機關未依法通報本處，亦（抑）或本處漏未辦理減免，已無從查證。....」是原處分機關重新審認本案仍應以 5 年為退稅期間，原處分自屬有據。

六、至於訴願人主張本案無稅捐稽徵法第 28 條之適用，應依財政部 71 年 4 月 6 日臺財稅字第 32305 號及 90 年 12 月 26 日臺財稅字第 0900457455 號函釋意旨，以 15 年為退稅期間等節。經查本案退稅期間究為 5 年或 15 年

？依原處分機關答辯引用之最高行政法院 95 年度判字第 00928 號判決，其判決理由略以：「……六、地價稅之稽徵，既由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定……而經都市計畫編為公共設施保留地土地稅之減免，69 年 5 月 5 日修正公佈土地稅減免規則第 6 條及第 22 條第 3 款更明定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，地政機關自應主動依其權責彙整符合減免規定土地之相關資料通報該管稽徵機關辦理，稽徵機關亦有依法通知主管地政機關檢送有關資料逕行辦理減免之責。倘稽徵機關應適用土地稅減免規則第 22 條第 3 款規定而未予適用，揆諸上開說明，自屬稅捐稽徵法第 28 條規定之『適用法令錯誤』，納稅義務人對此因適用法令錯誤溢繳之稅款，即應自繳納之日起 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。……查系爭土地早於 59 年 4 月 3 日業依彰化都市計畫修訂實施為部分乙○○○區○○○○路用地……徵諸前述說明，被上訴人於 69 年 5 月 5 日修正公佈土地稅減免規則後，每年徵收地價稅時，即應依上揭土地稅法令規定逕行辦理減免事宜，被上訴人應適用未予適用辦理減免，仍按一般用地稅率課徵地價稅，自屬稅捐稽徵法第 28 條規定之『適用法令錯誤』，納稅義務人即上訴人對系爭土地溢繳之地價稅申請退還，應自繳納之日起 5 年內為之，逾期未申請者不得再行申請，殊無類推適用民法消滅時效規定之可言。……」復有行政法院 85 年度判字第 475 號判決意旨：「……系爭公共設施道路用地，被告未予免徵地價稅，係屬法令有錯誤，原告非不得依稅捐稽徵法……第 28 條規定對其溢繳之地價稅，於 5 年內申請退還，……至經辦人員之疏忽，造成原告溢繳稅款，原告得否請求國家賠償，係屬另一問題……。」可資參照。況原處分機關於 96 年 11 月 30 日電詢臺北市政府地政處就系爭土地是否依土地稅減免規則第 22 條第 3 項規定通報，經該處表示其於 70 年間曾就全市之公共設施保留地進行全面性通報，惟因公文逾保存期限已銷毀，此亦有臺北市稅捐稽徵處公務電話紀錄附卷可稽。故本案系爭土地符合土地稅減免規則第 22 條 3 款規定，原處分機關未予免徵地價稅，係屬稅捐稽徵法第 28 條規定之適用法令有錯誤，自應退還訴願人 5 年溢繳稅款。是訴願主張，不足採據。從而，原處分機關北投分處否准訴願人超過 5 年溢繳地價稅退稅之申請，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，並無不合，應

予維持。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，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 陳淑芳

委員 陳石獅

委員 陳媛英

委員 紀聰吉

委員 戴東麗

委員 戴東麗

中 華 民 國 97 年 1 月 31 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）