

臺北市政府 97.04.23. 府訴字第 09770091700 號訴願決定書

訴 願 人：張○○

送 達 代 收 人：沈○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因申請退還溢繳地價稅事件，不服原處分機關中北分處 96 年 1 月 27 日北市稽中北甲字第 09631603600 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

緣訴願人所有本市中山區榮星段 4 小段 655 地號土地（應有部分為 1/7，面積為 41.86 平方公尺），原經原處分機關中北分處按一般用地稅率課徵地價稅在案。嗣該分處發現系爭土地為公共設施保留地，目前仍為建築使用，依土地稅法第 19 條規定，應按千分之六稅率課徵地價稅，乃以 96 年 11 月 8 日北市稽中北甲字第 09630355500 號函核定系爭土地自 96 年起改按千分之六稅率課徵地價稅，並退還該土地 91 年至 95 年溢繳地價稅計新臺幣 5 萬 2,434 元（利息另計）。訴願人不服，於 96 年 12 月 7 日向該分處申請退還 81 年至 90 年溢繳之地價稅及其利息，經該分處依稅捐稽徵法第 28 條規定，以 96 年 12 月 27 日北市稽中北甲字第 09631603600 號函復訴願人否准所請，訴願人仍表不服，於 97 年 2 月 1 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，仍應視為原處分機關所為之處分；又本件提起訴願日期（97 年 2 月 1 日）距原處分發文日期（96 年 12 月 27 日）已逾 30 日，惟原處分機關未查明送達日期，訴願期間無從起算，自無逾期問題，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。

」

行政程序法第 131 條規定：「公法上之請求權，除法律有特別規定外，因 5 年間不行使而消滅。公法上請求權，因時效完成而當然消滅。前項時效，因行政機關為實現該權利所作成之行政處分而中斷。」

土地稅減免規則第 22 條第 3 款規定：「依第 7 條至第 17 條規定申請減免地價稅或田賦者，…… 私有土地應由所有權人或典權人，造具清冊檢同有關證明文件，向直轄市…… 主管稽徵機關為之。但合於下列規定者，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）。」

行政法院 86 年 8 月份庭長評事聯席會議決議：「按稅捐稽徵法第 28 條關於納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內申請退還，逾期不得再行申請之規定，其性質為公法上不當得利返還請求權之特別時效規定。…… 」

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，自本令發佈日起廢止：……（三）財政部 90 年 12 月 26 日臺財稅字第 0900 457455 號函。……（六）財政部 93 年 9 月 24 日臺財稅字第 09304523500 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）按稅捐稽徵法第 28 條規定，應以納稅義務人自己申報錯誤之情形為限，蓋稅法相關規定多如牛毛，除非需賴納稅義務人自行申報者，其餘相關法令納稅義務人實難瞭解發現，且法條用語係「溢繳」，應係指納稅義務人自行申報並繳納者，蓋若非納稅義務人自行申報並繳納，而係由行政機關計算後，要求納稅義務人繳納者，其情形應屬「課徵」而非「溢繳」，是以，本案既係因原處分機關之錯誤，對訴願人課徵過多之稅款，即無稅捐稽徵法第 28 條之適用。
- （二）對原處分機關而言，訴願人所溢繳之稅款乃無公法上原因受利益，屬公法上不當得利，訴願人得請求返還之。又行政程序法對公法上請求權雖設有 5 年時效之規定，然依法務部 90 年 3 月 22 日（90）法令字第 008617 號函釋意旨可知，行政程序法公佈施行前發生之公法上不當得利事件，其時效應類推適用民法之規定，即為 15 年，是以，應將訴願人自 81 年起至 95 年止溢繳之稅款均返還，而非僅返還 91 年至 95 年部分。
- （三）財政部 95 年 12 月 6 日臺財稅字第 09504569920 號令釋針對消滅時效之規定，係對請求權增加行使期間之限制，而對人民權利加以限制，其必須符合憲法第 23 條所定必要之程度，並以法律定之或經立法機關明確授權由行政機關以命令訂定，此乃司法院釋字第 443 號解釋所明白揭示。而該等財政部函釋既無法律明確授權，逕自對人民權利加以限制，顯悖於憲法規定及前揭司法院解釋意旨。再依最高行政法院 90 年度判字第 561 號判決意旨，原處分機關返還溢繳稅款範

圍應包括利息。

- 四、卷查訴願人所有本市中山區榮星段4小段655地號土地（應有部分為1/7，面積為41.86平方公尺），原經原處分機關中北分處按一般用地稅率課徵地價稅在案。嗣該分處發現系爭土地為公共設施保留地，目前仍為建築使用，依土地稅法第19條規定，應按千分之六稅率課徵地價稅，乃以96年11月8日北市稽中北甲字第09630355500號函核定系爭土地自96年起改按千分之六稅率課徵地價稅，並退還該土地91年至95年溢繳地價稅及其利息。訴願人不服，於96年12月7日向該分處申請退還81年至90年溢繳之地價稅及其利息，經該分處依稅捐稽徵法第28條規定，以96年12月27日北市稽中北甲字第09631603600號函復訴願人否准所請，此有地籍資料查詢畫面、現場勘查照片4幀、地價稅主檔查詢畫面、分區查詢結果一分區單筆查詢結果畫面及訴願人96年12月7日訴願狀（退稅申請書）等影本附卷可稽。是原處分機關中北分處否准訴願人申請退還81年至90年溢繳地價稅及其利息之處分，自屬有據。
- 五、至訴願人主張本件退稅不應適用稅捐稽徵法第28條規定，應類推適用民法規定，時效為15年乙節，經查，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，其退稅期限均應適用稅捐稽徵法第28條規定辦理，此為前揭財政部93年9月24日臺財稅字第09304523500號函釋及行政法院86年8月份庭長評事聯席會議決議在案。次查，依最高行政法院92年判字第1226號判決意旨，納稅義務人縱非適用法律錯誤或計算錯誤，雖不能直接適用稅捐稽徵法第28條規定請求退還地價稅，然該法律規定，其性質屬公法上不當得利返還請求權之特別時效規定，至於其構成要件事實是否僅限於「適用法令錯誤」及「計算錯誤」2種情形，依稅捐稽徵法第28條之立法理由得知，基於「其他原因」而溢繳之稅款，立法者係有意供適用法律者為類推適用之補充，以求個案間之公平、平等。另依前揭財政部95年12月6日臺財稅字第09504569920號令釋意旨：「於95年12月6日以後始向主管稽徵機關提出申請退稅之案件，其請求權之消滅時效期間均應適用或類推適用稅捐稽徵法第28條之規定為5年，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。」故本件訴願人於96年12月7日始向原處分機關中北分處申請

退還系爭土地 81 年至 90 年溢繳之地價稅及其利息，無論是直接適用或類推適用稅捐稽徵法第 28 條規定，其 81 年至 90 年溢繳之地價稅已逾稅捐稽徵法第 28 條所規定之 5 年期限，且申請日期係於 95 年 12 月 6 日以後，亦無財政部有關類推適用民法消滅時效函（令）釋之適用，自不符上開得申請退稅之規定。是訴願主張顯有誤解，自難採據。又訴願人主張財政部 95 年 12 月 6 日臺財稅字第 09504569920 號令釋係增加法律所無之限制，其既無法律明確授權，自屬違憲云云，經查行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用，此有司法院釋字第 287 號解釋意旨可參。準此，財政部 95 年 12 月 6 日臺財稅字第 09504569920 號令釋僅係闡明稅捐稽徵法相關法規原意，原處分機關並非以該函釋作為否准訴願人申請退還溢繳地價稅及其利息之法源依據，是訴願主張，不足採據。從而，原處分機關中北分處所為處分，揆諸前揭規定及財政部函（令）釋意旨，並無不合，應予維持。

六、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 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 97 年 4 月 23 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)