

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 李○○

訴 願 代 理 人 黃○○會計師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 99 年 3 月 10 日北市稽內湖字第 09931226700 號函，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、訴願人於民國（下同）87 年 2 月 5 日立約向○○有限公司購買其所有本市內湖區文德段 5 小段 11 地號土地（下稱系爭土地），買賣雙方並於 87 年 2 月 10 日共同向原處分機關內湖分處申報系爭土地之移轉現值及土地增值稅，因訴願人與出賣人○○有限公司以上開土地申報當期之公告土地現值【每平方公尺新臺幣（下同）6 萬元】為申報現值，經該分處核定無漲價數額，乃於 87 年 2 月 10 日核發土地增值稅免稅證明書予出賣人○○有限公司，訴願人於 87 年 2 月 26 日辦竣土地所有權移轉登記在案。旋訴願人於 95 年 4 月 7 日與案外人張○○訂立土地所有權買賣移轉契約書，將其所有系爭土地出售予張○○，且於同年 4 月 10 日向原處分機關內湖分處申報系爭土地之移轉現值為每平方公尺 9 萬 4,600 元，經該分處按一般用地稅率課徵訴願人土地增值稅額 629 萬 668 元，訴願人並於 95 年 4 月 27 日辦竣土地所有權移轉登記。
- 二、嗣訴願人及○○有限公司以系爭土地 87 年 2 月 10 日申報之移轉現值有誤為由，於 98 年 12 月 30 日向內湖分處申請更正系爭土地 87 年 2 月 10 日申報之移轉現值，並請求退還訴願人於 95 年 4 月 7 日因出售系爭土地所溢繳之土地增值稅，經該分處審認訴願人未能舉證原申報現值有誤，核與財政部 70 年 6 月 13 日臺財稅第 34807 號函釋意旨不符，且依行政程序法第 131 條第 1 項規定，本案之請求權已因 5 年間不行使而消滅，乃以 99 年 2 月 8 日北市稽內湖甲字第 09931115000 號函復訴願人否准所請。訴願人不服，於 99 年 2 月 26 日向本府提起訴願。

經原處分機關重新審查後，以其所屬分處係內部單位，對外作成行政處分，應以原處分機關名義為之，乃以 99 年 3 月 10 日北市稽內湖字第 09931226700 號函撤銷上開內湖分處 99 年 2 月 8 日北市稽內湖甲字第 09931115000 號函及重為否准之處分，該函於 99 年 3 月 12 日送達，本府遂以原處分不存在為由，以 99 年 4 月 15 日府訴字第 09970037300 號訴願決定：「訴願不受理。」訴願人對於原處分機關 99 年 3 月 10 日北市稽內湖字第 09931226700 號函仍不服，於 99 年 4 月 6 日經由原處分機關向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、按土地稅法第 5 條第 1 項第 1 款規定：「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。」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 30 條第 1 項第 1 款規定：「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報人於訂定契約之日起三十日內申報者，以訂約當期之公告土地現值為準。」第 31 條第 1 項第 1 款規定：「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除左列各項後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。」第 49 條規定：「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。權利人及義務人應於繳納土地增值稅後，共同向主管地政機關申請土地所有權移轉或設定典權登記。主管地政機關於登記時，發現該土地公告現值、原規定地價或前次移轉現值有錯誤者，立即移送主管稽徵機關更正重核土地增值稅。」

稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定：「納稅義務人自行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；屆期未申請者，不得再行申請。」

行政程序法第 131 條第 1 項規定：「公法上之請求權，除法律有特別規

定外，因五年間不行使而消滅。」

財政部 70 年 6 月 13 日臺財稅第 34807 號函釋：「……二、私有土地現值申報因填寫錯誤是否准予更正，如准予更正應如何限制：原則上私有土地移轉申報現值後，仍應依內政部 66 年 10 月 24 日臺內地字第 756738 號函規定：於辦竣移轉登記後，應不准雙方當事人再更改其原申報移轉現值，但當事人原申報現值顯然錯誤且能舉證者，仍應准其更正……。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 本案訴願人購入之價款與原向地政機關申報之公告現值係因誤植為顯然錯誤，且事證明確，依財政部 70 年 6 月 13 日臺財稅第 34807 號函釋意旨，應准予更正，原處分機關指摘買賣土地之合約書不符，實因實際買賣價款與向地政機關申報公告現值價款確屬不符，原處分之指摘顯係錯誤。另原處分機關以行政程序法第 131 條第 1 項所定 5 年時效否准更正，惟本案屬稅捐之爭議，自應優先適用於稅捐稽徵法及土地法特別法之相關規定，行政程序法並非適用於稅捐之請求。再者，原處分機關就稅捐稽徵法第 1 條之 1 及第 21 條第 2 項既具備有審核之職權，依平等原則自當依法對本案於 87 年申報移轉時之前次移轉現值之 1 億 666 萬 6,419 元與申報移轉現值之 6,310 萬 4,400 元等明顯違背常情之錯誤申請案件，依職權審核並予更正；又稅捐乃無對價之強制給付，溢繳稅款之退還有別於民事不當得利，係源於給付欠缺對價關係所致。原處分機關已收稅款無論由於事前或事後之原因，有欠適法性者，理當於發現後，立即退還溢收稅款，始符課稅法定主義。
- (二) 另依臺北高等行政法院 92 年度訴字第 338 號判決，稅捐稽徵法第 28 條規定「納稅義務人」之請求退還期限為 5 年，為對不當得利退還之特殊規定，反之如「非納稅義務人」而有誤繳稅捐請求退還時，即係對於課稅前提事實之「納稅義務人」認定錯誤，並非適用法律錯誤或計算錯誤，不能適用稅捐稽徵法第 28 條規定，其申請退稅期限應不受 5 年期間之限制。而一般公法上不當得利發生於行政程序法公布施行前者，其請求權時效為 15 年。復查原處分機關依稅捐稽徵法第 21 條規定於課稅處分確定後，如發現納稅義務人有申報短漏之情事，仍可於 5 年內撤銷變更原處分，補徵所漏稅款，基於平等原則，亦應認為納稅義務人在溢繳稅款 5 年內，仍可請求撤銷變

更原處分。本案之主旨係為 95 年度溢繳之土地增值稅請求退還，為返還請求權，並非如原處分書所稱 87 年度起算之更正請求權，故應依 95 年度原移轉時間為計算基礎准予退還溢繳土地增值稅。

三、查訴願人於 87 年 2 月 5 日立約向○○有限公司購買系爭土地，買賣雙方並於 87 年 2 月 10 日共同向原處分機關內湖分處申報系爭土地之移轉現值及土地增值稅，因訴願人與出賣人○○有限公司以上開土地申報當期之公告土地現值（每平方公尺 6 萬元）為申報現值，經該分處核定無漲價數額，乃核發土地增值稅免稅證明書予出賣人○○有限公司，訴願人於 87 年 2 月 26 日辦竣土地所有權移轉登記在案。旋訴願人於 95 年 4 月 7 日與案外人張○○訂立土地所有權買賣移轉契約書，將其所有系爭土地出售予張○○，且於同年 4 月 10 日向原處分機關內湖分處申報系爭土地之移轉現值為每平方公尺 9 萬 4,600 元，經該分處按一般用地稅率課徵訴願人土地增值稅額 629 萬 668 元，訴願人並於 95 年 4 月 27 日辦竣土地所有權移轉登記，有土地增值稅（土地現值）申報書、土地所有權買賣移轉契約書及系爭土地公告地價及公告現值查詢系統畫面等影本附卷可稽。嗣訴願人及○○有限公司以系爭土地 87 年 2 月 10 日申報之移轉現值有誤為由，於 98 年 12 月 30 日向該分處申請更正系爭土地 87 年 2 月 10 日申報之移轉現值，並請求退還訴願人於 95 年 4 月 7 日因出售系爭土地所溢繳之土地增值稅，經該分處審認訴願人未能舉證原申報現值有誤，核與財政部 70 年 6 月 13 日臺財稅第 34807 號函釋意旨不符，且依行政程序法第 131 條第 1 項規定，本案之請求權已因 5 年間不行使而消滅，則原處分機關否准訴願人對於 87 年 2 月 10 日申報土地移轉現值之更正及退還 95 年溢繳土地增值稅之申請，自屬有據。

四、至訴願人主張其購入之價款與原向地政機關申報之公告現值不同係因誤植，有事證可稽，依財政部 70 年 6 月 13 日臺財稅第 34807 號函釋意旨，應准予更正；而一般公法上不當得利發生於行政程序法公布施行前者，其請求權時效為 15 年等節。依財政部 70 年 6 月 13 日臺財稅第 34807 號函釋意旨，私有土地移轉申報現值並辦竣移轉登記後，原應不准雙方當事人再更改其原申報移轉現值，但當事人原申報現值顯然錯誤且能舉證者，仍應准其更正。是訴願人申請更正其申報之土地移轉現值之請求權，核屬一般公法上之請求權。復查，關於公法上請求權於行政程序法施行前成立而可行使者，該公法上請求權時效如何認定，實

務見解原尚無定論，嗣經高等行政法院 97 年 4 月 16 日法律座談會研討結果，多數認為公法上請求權於行政程序法施行前成立而可行使者，自行政程序法施行後，其殘餘期間長於 5 年者，適用行政程序法第 131 條第 1 項關於 5 年時效期間之規定，自 95 年 1 月 1 日起即因時效屆滿而消滅。其理由乃係參酌民法總則施行法第 18 條第 2 項及民法債編施行法第 3 條第 2 項規定之立法原則，蓋立法者對於時效期間已作縮短之立法選擇，舊法時期所成立之請求權於新法施行後存在之期間自不宜長於新法之規定，否則即有背於立法者之最新立法裁量。故公法上之請求權於行政程序法施行前成立而可行使者，自行政程序法施行後，其殘餘期間長於 5 年者，適用行政程序法第 131 條第 1 項關於 5 年時效期間之規定，自 95 年 1 月 1 日起即因時效屆滿而消滅，亦有最高行政法院 99 年度判字第 254 號判決、99 年度判字第 396 號判決可資參照。是本件訴願人雖得以向原處分機關申請更正系爭土地於 87 年 2 月 10 日申報之移轉現值，惟該請求權既屬於一般公法上之請求權，且其請求權發生於行政程序法施行前，依上開說明，訴願人至遲應於 95 年 1 月 1 日前提出更正土地移轉現值之申請，惟訴願人遲至 98 年 12 月 30 日始向原處分機關內湖分處申請更正 87 年 2 月 10 日申報之土地移轉現值，已逾行政程序法第 131 條第 1 項關於 5 年時效期間之規定。是原處分機關以訴願人申請更正 87 年 2 月 10 日申報之土地移轉現值之請求權，已因 5 年間不行使而消滅，而作成否准訴願人 87 年 2 月 10 日土地移轉現值更正申請之處分，並無違誤。

五、又訴願人主張本案之主旨係為 95 年度溢繳之土地增值稅請求退還，為返還請求權，並非如原處分書所稱 87 年度起算之更正請求權，故應依 95 年度原移轉時間為計算基礎准予退還溢繳土地增值稅云云，經查，訴願人申請更正系爭土地 87 年 2 月 10 日申報之土地移轉現值，並請求退還 95 年 4 月 7 日因出售系爭土地所溢繳之土地增值稅，其主要請求權在於更正系爭土地 87 年 2 月 10 日申報之土地移轉現值，而在其更正申報移轉現值之申請有理由時始發生溢繳土地增值稅，易言之，訴願人具有退稅請求權之前提，必須申請更正 87 年 2 月 10 日申報之土地移轉現值為有理由，倘其申請更正申報之土地移轉現值為無理由，原所繳納土地增值稅即無溢繳稅款可言。再查。申請更正土地移轉現值與申請退還溢繳之土地增值稅，二者係不同之公法上請求權，其請求權時效應個別計算。本件申請更正 87 年 2 月 10 日土地移轉現值之請求權，

屬於一般公法上之請求權，其已逾 5 年請求權時效，已如前述，而訴願人申請退還溢繳土地增值稅之請求權，則屬於退稅請求權，應適用稅捐稽徵法第 28 條規定，得自繳納之日起 5 年內申請退還，是該退還 95 年溢繳之土地增值稅請求權，目前雖未罹於時效，惟因其更正 87 年 2 月 10 日申報土地移轉現值之請求權已因罹於時效而消滅，致訴願人申請更正 87 年 2 月 10 日申報之移轉現值為無理由，訴願人於 95 年繳納之土地增值稅並無溢繳稅款可言，原處分機關否准訴願人退還溢繳土地增值稅之申請，亦無違誤。是訴願主張，應係誤解法令，尚難採據。從而，原處分機關否准訴願人更正 87 年 2 月 10 日申報土地移轉現值及退還 95 年溢繳土地增值稅之申請，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 蔡 立 文
副主任委員 王 曼 萍
委員 劉 宗 德
委員 陳 石 獅
委員 紀 聰 吉
委員 戴 東 麗
委員 林 勤 綱
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清

中華民國 99 年 6 月 18 日

市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文 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）