

彰化縣政府訴願決定書（案號 100—501）

府法訴字第 1000061773 號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○市○○路○○巷○○號

訴願代理人：○○○

地址：○○縣○○市○○路○○段○○巷○○號

訴願代理人：○○○

地址：○○縣○○市○○路○○段○○巷○○號

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關 99 年 12 月 8 日彰稅土字第 0999954341 號函所為之處分，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 2 個月內查明後，另為適法之處分。

事 實

緣訴願人原所有坐落本縣○○市○○段○○地號土地（權利範圍 1/4，嗣變更為○○地號，下稱系爭土地），於 93 年 10 月 26 日訂立買賣契約書移轉系爭土地予案外人○○○，並於同日向原處分機關辦理土地增值稅（土地現值）申報，申報時並未申請依土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅。案經原處分機關按一般用地稅率核課土地增值稅計新臺幣（下同）18 萬 6,214 元，定繳納期限為 93 年 11 月 5 日至 93 年 12 月 4 日，而訴願人於 93 年 11 月 4 日繳納上開稅款完竣。嗣訴願人以系爭土地為公共設施保留地，於 99 年 11 月 26 日依土地稅法第 39 條第 2 項及財政部 87 年 12 月 3 日台財稅第 871977607 號函，申請加計利息一併退還溢繳稅款，經原處分機關 99 年 12 月 8 日彰稅土字第 0999954341 號函以已逾申請期限為由否准其請。訴願人不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨及補充理由略謂：

財政部 87.12.03 台財稅字第 871977607 號函於 99 年 5 月 7 日廢止，其適用期間為 87 年 12 月 3 日至 99 年 5 月 7 日止。訴願人因出售土地繳納土地增值稅時間點為 93 年間，故上揭函示仍屬有效期間，故本案免徵土地增值稅而稅捐機關未「主動辦理」，乃可歸責於政府機關之錯誤，依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之規定，應於訴願人提出申請退費 2 年內查明退還。又訴願人面對政府機關時，實屬資訊取得之弱勢一方，本案實因不熟法令而未提出免稅申請，否則不會明知可免稅，而不提出申請，並請訴願審議委員會參考財政部 100 年 1 月 14 日台財稅字第 10004501830 號函令，保障訴願人權益，撤銷原處分，核准所請退還溢繳之土地增值稅云云。

二、答辯意旨略謂：

(一) 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，應依土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅，而同法第 49 條第 1 項前段明定土地所有權移轉時，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申報其土地移轉現值，是權利人或義務人於申報所有權移轉時，如合於免徵土地增值稅者，除檢附契約影本外，尚須提示有關證明文件。再按司法院釋字第 537 號解釋理由書意旨及憲法第 19 條規定，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。是以土地於申報所有權移轉時如合於免徵土地增值稅之要件，即應由權利人及義務人併予提出證明文件以盡其協力義務，如未檢附文件及申請免徵土地增值稅，稽徵機關依據納稅義務人申報資料依法核課稅捐，難歸責稽徵機關有核課錯誤之情事，自無稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之適用，此財政部 98 年 10 月 23 日台財稅字第 09800238260 號函及 98 年 11 月 2 日台財稅字第 09800238270 號函亦有明示。又參照最高行政法院 95 年度判字第 928 號判決，稅捐稽徵法第 28 條第 1 項所稱「適

用法令錯誤」，乃指消極的不適用法令及積極的適用法令不當之謂；亦即兼指應適用之法令未予適用，不應適用之法令誤予適用者而言，故權利人及義務人於申報土地移轉現值時未檢附相關證明文件及依規定申請免徵土地增值稅，主管稽徵機關無從認定系爭土地是否為公共設施保留地，系爭土地乃按一般用地稅率核課土地增值稅，並無不妥。納稅義務人嗣後申請退還稅款，依稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定，屬「納稅義務人自行適用法令錯誤」之情形，應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。

- (二) 本案訴願人於 93 年 10 月 26 日申報移轉系爭土地時，未於申報書^⑨勾選依土地稅法第 39 條第 2 項並檢附證明文件申請免徵土地增值稅，原處分機關按一般用地稅率核課土地增值稅計 18 萬 6,214 元，於法並無不合，且訴願人未依稅捐稽徵法第 35 條規定，於繳納期間屆滿翌日（即 93 年 12 月 5 日）起 30 日內提起復查，於 94 年 1 月 4 日已告確定。訴願人嗣於 99 年 11 月 26 日申請免徵土地增值稅並退還溢繳之稅款，依稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，自應適用申請時財政部 98 年 11 月 2 日台財稅字第 09800238270 號函釋規定，亦即參照同年 10 月 23 日台財稅字第 09800238260 函釋，要無稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定之適用，且財政部 87 年 12 月 3 日台財稅字第 871977607 號函釋亦經該部 99 年 5 月 7 日台財稅字第 09904029400 號令廢止，訴願人主張適用財政部 87 年 12 月 7 日函，於法無據云云。

理 由

- 一、按「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。納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退

還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。本條修正施行前，因第二項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，二年之退還期間，自本條修正施行之日起算。」、「被徵收之土地，免徵其土地增值稅。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，準用前項規定，免徵土地增值稅。…」、「土地所有權移轉或設定典權時，權利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。…」，為稅捐稽徵法第 28 條、土地稅法第 39 條及第 49 條所明定。

- 二、次按「土地增值稅之減免標準如下：四、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，全免。」、「土地增值稅之減免應於申報土地移轉現值時，檢同有關證明文件向主管稽徵機關提出申請。」，亦為土地稅減免規則第 20 條第 4 款及第 24 條第 2 項所明定。
- 三、再按「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，準用被徵收土地之規定，免徵土地增值稅，為土地稅法第 39 條第 2 項前段明定。準此，符合上開規定之土地移轉，原即有免稅之適用，故稽徵機關查明後即應主動依該規定辦理，事後查明者亦同。」，亦有財政部 87 年 12 月 3 日台財稅字第 871977607 號函釋在案。
- 四、卷查系爭土地屬依都市計畫法指定之公共設施保留地，訴願人於 93 年 10 月 26 日訂立買賣契約書移轉系爭土地予案外人○○○，並向原處分機關辦理土地增值稅（土地現值）申報，申報時並未於土地增值稅（土地現值）申報書^⑨勾選依土地稅法第 39 條第 2 項並檢附證明文件申請免徵土地增值稅，經原處分機關按一般用地稅率核課土地增值稅計 18 萬 6,214

元，訴願人並於 93 年 11 月 4 日繳納稅款完竣等情，有彰化市公所 99 年 11 月 24 日彰市工字第 48193 號彰化市都市計畫土地使用分區（或公共設施用地）證明書、土地增值稅（土地現值）申報書及土地增值稅繳款書等影本資料附卷可稽，亦為訴願人所不爭執，事實足堪認定。是以，原處分機關按一般用地稅率核課土地增值稅計 18 萬 6,214 元，並以訴願人未依稅捐稽徵法第 35 條規定，於繳納期間屆滿翌日起 30 日內提起復查，該核課處分已告確定為由，以 99 年 12 月 8 日彰稅土字第 0999954341 號函駁回訴願人退還稅款之申請，揆諸首揭法條規定，固非無見。

五、惟查卷附系爭土地之土地使用分區（或公共設施用地）證明書，係由彰化市公所於 99 年 11 月 24 日所核發，而系爭土地於 93 年 10 月 26 日訴願人申報土地增值稅之時，是否為公共設施保留地而有土地稅法第 39 條第 2 項之適用，非無探究之餘地。然而，卷查本案資料，原處分機關並未就上開疑義予以查明，或本諸執掌調查相關事證，以釐清系爭土地於訴願人申報土地增值稅時，是否為公共設施保留地之事實，核與行政程序法第 9 條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」相違背。此外，財政部 87 年 12 月 3 日台財稅字第 871977607 號函釋雖經該部於 99 年 5 月 7 日以台財稅字第 09904029400 號函令廢止，惟查本件訴願人係於該函釋適用期間內之 93 年 10 月 26 日申報土地增值稅，是以其申報自仍應有該函釋之適用。至該函釋中所稱：「…稽徵機關查明後即應主動依該規定辦理，事後查明者亦同。」，究為何指？係指申報人向稅捐稽徵機關申報土地增值稅時，稅捐稽徵機關應不待申報人之申請，即依職權查明該土地有無土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅之情形，並據以主動辦理土地增值稅之免徵？抑或如原處分機關答辯書所稱，須申報人於申報書^⑨勾選依土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅，或至少檢附相關證明文件，使稅捐稽徵機關得知申報之土地可能有土地稅法第 39 條第 2 項免徵

土地增值稅之情形，始依職權查明後再依該規定辦理土地增值稅之免徵？尚有疑義。原處分機關並未就上開疑義予以查明，而以財政部 87 年 12 月 3 日台財稅字第 871977607 號函釋已經財政部廢止為由，遽認本案無該函釋之適用，於法自有未合。準此，原處分尚有可議，應予撤銷，由原處分機關於 2 個月內查明後，另為適法之處分，以昭折服。

六、據上論結，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	張瑞濱（請假）
	委員	呂宗麟
	委員	邱文津
	委員	陳廷墉
	委員	溫豐文
	委員	楊瑞美
	委員	蔡和昌
	委員	蕭文生

中 華 民 國 100 年 6 月 10 日

縣 長 卓 伯 源