

訴願人：鄭○○

地址：新○縣○市○路○號○樓之○

訴願參加人：鄭○○

地址：高○市○街○巷○弄○號

訴願參加人：鄭○

地址：新○縣○市○街○號○樓

原處分機關：新竹市稅務局

地址：新竹市中央路112號

代表人：范春鑾

訴願人因否准退還土地增值稅事件，不服原處分機關107年3月28日新市稅機字第1070005501號函所為處分，提起訴願，本府決定如下：

### 主 文

原處分撤銷，並由原處分機關另為適法處分。

### 事 實

一、鄭○○於民國80年2月24日死亡，除部分子女拋棄繼承外，由子女鄭○○等4人繼承，鄭○○之遺產稅有逾期及漏(短)報情形，後經改制前財政部高雄市國稅局(以下簡稱國稅局)分別於80年9月24日及82年12月22日查獲並核定遺產稅額。鄭○○在未完納其母鄭○○之遺產稅前，於83年5月18日死亡，鄭○○有繼承人子女鄭○○(本案訴願人)等4人。於84年2月11日由訴願人鄭○○及訴外人鄭○○、鄭○○、鄭○○、鄭○○、鄭○○等7人，向新竹市稅務局(改名前為新竹市稅捐稽徵處，以下簡稱稅務局)申報以鄭陳柳之4筆土地遺產(下稱系爭土地)，分別為坐落於新竹市○段○、○、○及○段○地號(均屬公共設施保留地並依77年7月15日修正公布之都市計畫法第50條之1『公共設施保留地…因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。』已不列入鄭○○遺產稅之計算標的，此有國稅局遺產稅核定通知書所載之遺產及減免扣除額明細表可

稽)抵繳鄭 OO 之遺產稅併同抵繳因抵繳移轉登記為國有所產生之土地增值稅、贈與稅、滯納金、滯納利息、核定利息及罰鍰，稅務局遂依訴願人等 7 人土地增值稅申報書及抵繳遺產稅同意書，按抵繳時土地稅法第 28 條、土地稅法第 31 條、遺產及贈與稅法施行細則第 46 條規定及財政部 68 年 7 月 23 日台財稅第 35071 號函，以國稅局核定系爭 4 筆土地之遺產價值為移轉現值，鄭 OO 死亡日(80 年 2 月 24 日)系爭土地公告現值為前次移轉現值，計算系爭土地之增值稅共 3918426 元(公共設施保留地尚未被徵收前之移轉免徵土地增值稅之規定，係於 86 年 5 月 21 日始修正公布增列於土地稅法第 39 條第 2 項)，並交由國稅局一併辦理移轉登記予財政部國有財產局。

二、107 年 3 月 27 日鄭 OO 及鄭 OO 向稅務局主張 84 年 2 月 11 日申請以系爭土地抵繳遺產稅時，因稅務局之適用法令錯誤，遭核課土地增值稅，故申請依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定加計利息，以現金退還抵繳系爭土地所溢繳之土地增值稅。稅務局認依當時之法令，核課該土地增值稅並無不法，故以 107 年 3 月 28 日新市稅機字第 1070005501 號函予以駁回，鄭 OO 遂提起訴願。另鄭 OO 以其與本件訴願案具有利害關係，於 107 年 5 月 21 日向本府申請參加訴願並獲本府同意。於訴願審理期間，因訴願人鄭 OO 提出財政部高雄市國稅局八十年度遺產稅以實物抵繳稅款轉帳通知書及抵繳遺產稅及土地增值稅超溢/不足試算表工作底稿等資料，經稅務局檢視，發現系爭土地中之一筆(復中段 551 地號)當時未注意以該資料所載國稅局核定之遺產價值為移轉現值，並以 107 年 5 月 4 日新市稅機字第 1070300063 號函更正原駁回退稅申請之處分(107 年 3 月 28 日新市稅機字第 1070005501 號函)。後案經本府審議並依訴願法第 28 條第 1 項規定，通知鄭 OO 參加訴願，併通知訴願人、鄭 OO 及鄭 OO 於 107 年 7 月 13 日於本府訴願審議委員會會議陳述意見。

#### 理 由

一、按訴願人申請抵繳時土地稅法第 39 條(84 年 1 月 18 日修正公布)「被徵收之土地，免徵其土地增值稅。依法得徵收之私有土地，土地所有權人自願按公告土地現值之價格售與需要地機關者，準用前項規定。經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，其土地增值稅減徵百分之四十。」、土地稅

法第 39 條第 2 項(86 年 5 月 21 日修正公布)「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。」、土地稅法第 28 條(84 年 1 月 18 日修正公布)「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。但因繼承而移轉之土地……免徵土地增值稅。」、土地稅法第 31 條第 1 項及第 2 項(84 年 1 月 18 日修正公布)「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。……前項第一款所稱之原規定地價，依平均地權條例之規定；所稱前次移轉時核計土地增值稅之現值，如因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公告現值。」、土地稅法施行細則第 48 條(80 年 7 月 17 日修正公布)「本法第 31 條所稱土地漲價總數額，在因繼承取得之土地，於所有權移轉或設定典權時，以其申報移轉現值超過被繼承人死亡時公告土地現值之數額為準。」、遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項(70 年 6 月 19 日修正公布)「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準……但逾期申報、漏報、短報或隱匿不報者，如逾期申報日或查獲日之時價較死亡日或贈與日之時價為高者，以較高者為準。」、遺產及贈與稅法第 10 條第 2 項(84 年 1 月 13 日修正公布)「本條修正前發生死亡事實或贈與行為之案件，於本條修正公布生效日尚未核課或尚未核課確定者，其估價適用前項規定辦理。」、遺產及贈與稅法施行細則第 46 條(70 年 11 月 20 日修正公布)「納稅義務人申請以繼承或受贈之土地或房屋抵繳遺產稅或贈與稅者，其抵繳價值之計算，應以該項財產核課遺產稅或贈與稅之價值為準。」、都市計畫法第 50 之 1 條(77 年 7 月 15 日修正公布)「公共設施保留地因依本法第 49 條第 1 項徵收取得之加成補償，免徵所得稅；因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅……。」。

二、次參照最高法院 105 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議「民國 65 年 10 月 22 日制定公布之稅捐稽徵法第 28 條規定……該規定嗣於 98 年 1 月 21 日修正為兩項……其修正係增列退稅原因，並就溢繳稅款發生之不同原

因，規定不同之應退還稅款期間。其中第 2 項增列『其他可歸責於政府機關之錯誤』為退稅原因，且明定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，其退還之稅款不限於 5 年內溢繳部分，均係作有利於納稅義務人之修正。此部分退稅規定具公法上不當得利性質，自不因而受影響，納稅義務人得據以請求退還溢繳之稅款。」、財政部 68 年 7 月 23 日台財稅第 35071 號函「繼承人以繼承之土地抵繳遺產稅，將該土地移轉登記為國有，應否辦理現值申報及審核乙案，復如說明二。說明：二、依土地稅法第 28 規定，因繼承而移轉土地不課徵土地增值稅；但因繼承取得之土地再移轉時，依同法第 31 條規定，則以繼承開始時該土地之公告現值為原規定地價。是以因繼承取得之土地抵繳遺產稅而移轉登記為國有時，自仍應辦理現值申報及審核。又該項繼承之土地，如按繼承之公告現值抵繳遺產稅，當不發生核課土地增值稅問題；如抵繳之土地，其於抵繳時之公告現值已超過繼承時之公告現值，並按抵繳時之公告現值抵繳遺產稅者，該超過繼承時之公告現值部分，仍應徵課土地增值稅。」、內政部 87 年 4 月 14 日台內地字第 8777129 號函「……故有關因繼承而辦理公同共有、分別共有或遺產分割登記取得之土地，再行移轉者，其「前次移轉時申報之現值」應以下列方式採計：(一) 繼承人係一次繼承原因而登記取得者，以該次繼承開始時之公告土地現值為準。(二) 繼承人係歷經二次以上繼承原因而登記取得者，則先按各次繼承之應繼分，計算其各次繼承取得比例，再就各次繼承開始時之公告土地現值認定之。」、財政部 90 年 9 月 14 日台財稅字第 0900455692 號函「……依本部 87 年 4 月 15 日台(87)內地字第 8777129 號函說明二(二)：『繼承人係經歷 2 次以上繼承原因而登記取得者，則先按各次繼承之應繼分，計算其各次繼承取得比例，再就各次繼承開始時之公告土地現值認定之。…』。繼承人經歷 2 次以上繼承原因而登記取得所有權，再移轉時前次移轉日期及現值之認定請依前揭說明辦理。」、財政部 72 年 5 月 12 日台財稅第 33331 號函「……按稅捐稽徵法第 35 條有關申請復查之規定，係納稅義務人對於稽徵機關核定之稅額通知書有所不服而請求救濟而言。至於納稅義務人依同法第 28 條規定申請退還溢繳稅款，經主管稽徵機關駁回其申請，

納稅義務人如有不服欲提起行政救濟時，因係對於稽徵機關之駁回處分表示不服，而非對於核定稅額通知書表示不服，可逕依訴願法規定提起訴願。」。

三、依訴願法第 28 條第 1 項「與訴願人利害關係相同之人，經受理訴願機關允許，得為訴願人之利益參加訴願。受理訴願機關認有必要時，亦得通知其參加訴願。」。查鄭 OO 及鄭 OO 向稅務局申請退還系爭土地之土地增值稅，業經稅務局以 107 年 3 月 28 日新市稅機字第 1070005501 號函號函否准在案，倘系爭處分經本府訴願決定予以撤銷，足以影響鄭 OO 之權益，應認鄭 OO 與鄭 OO 之利害關係相同，本府即依職權通知其參加訴願並陳述意見。另鄭 OO 於 107 年 5 月 21 日向本府申請參加訴願，因其為 84 年間申請抵繳系爭土地 7 人中之 1 人，若稅務局否准訴願人申請退稅之處分經本府訴願決定予以撤銷，亦足以影響鄭 OO 之權益，亦應認其利害關係與訴願人相同，故本府同意其訴願參加之申請。又依訴願法第 31 條規定，訴願決定對於參加人及經受理訴願機關通知其參加者亦有效力，合先敘明。

四、次查納稅義務人得否依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定請求退稅，即稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定是否屬退稅請求權，參照最高行政法院 105 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議研究意見（註一）之整理說明，對此學說及實務容有爭議。有採取行政程序法第 117 條特別規定說者、有採取行政程序法第 128 條特別規定說者，亦有兼採實體法上不當得利請求權，及程序法上行政處分存續力例外規定此說者。惟參照前開庭長法官聯席會議之決議文「……明定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，其退還之稅款不限於 5 年內溢繳部分，均係作有利於納稅義務人之修正。此部分退稅規定具公法上不當得利性質，自不因而受影響，納稅義務人得據以請求退還溢繳之稅款。」，應作對訴願人有利之解釋，即訴願人得依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定請求退稅，並於稅捐稽徵機關作成駁回處分後逕提起訴願(前開財政部 72 年 5 月 12 日台財稅第 33331 號函參照)。

五、再查本案鄭 OO 於 80 年 2 月 24 日死亡，因其遺產稅有逾期及漏(短)報情形，後經國稅局分別於 80 年 9 月 24 日及 82 年 12 月 22 日查獲並依 70 年 6 月 19

日修正公布之遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項後段「但逾期申報、漏報、短報或隱匿不報者，如逾期申報日或查獲日之時價較死亡日或贈與日之時價為高者，以較高者為準。」從高計算並核定遺產稅額。參照最高行政法院 101 年度判字第 120 號判決，其認為為保障人民之財產權，同一筆遺產不應被重覆課徵遺產稅及土地增值稅，惟本案系爭土地因屬公共設施保留地，其已依(77 年 7 月 15 日)都市計畫法第 50 之 1 條「……因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。」免徵遺產稅，並無重覆課稅之問題，故仍有接續討論土地增值稅之必要。

六、又查有關本案系爭土地核課土地增值稅之部分：

#### (一)申報移轉現值

依(84 年 1 月 18 日修正公布)土地稅法第 31 條第 1 項「土地漲價總數額之計算應自該土地所有權移轉……，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」，稅務局於 107 年 5 月 4 日新市稅機字第 1070300063 號函認申報移轉現值應依(70 年 11 月 20 日修正公布)遺產及贈與稅法施行細則第 46 條以該項財產核課遺產稅或贈與稅之價值為準，而非以抵繳時之申報為準(財政部 68 年 7 月 23 日台財稅第 35071 號函『……是以因繼承取得之土地抵繳遺產稅而移轉登記為國有時，自仍應辦理現值申報及審核。……如抵繳之土地，其於抵繳時之公告現值已超過繼承時之公告現值，並按抵繳時之公告現值抵繳遺產稅者該超過繼承時之公告現值部分，仍應徵課土地增值稅。』)，雖國稅局於 82 年 12 月 22 日查獲之土地公告現值與 84 年 2 月 11 日申請抵繳時、84 年 3 月 9 日土地增值稅(土地現值)申報書之土地公告現值相同，此有卷內新竹市地政事務所之系爭土地公告現值表可稽，惟基於訴願之不利益變更禁止原則(若以申請抵繳時之申報為現值，可能隨著時間流逝系爭土地之現值將高於查獲時)，將再行討論系爭土地之前次移轉現值。

#### (二)前次移轉現值

本案稅務局以鄭 OO 死亡日(80 年 2 月 24 日)系爭土地之公告現值作為前次移轉現值，因土地稅法第 31 條所稱「繼承開始時」，並無明確規定於經過 2 次以上繼承始登記並移轉抵繳非最近 1 次被繼承人之遺產稅，

其前次移轉現值應如何認定?雖其後內政部 87 年 4 月 14 日台內地字第 8777129 號函及財政部 90 年 9 月 14 日台財稅字第 0900455692 號函皆對此作出說明，惟本案申請抵繳時(84 年 2 月 11 日)未有該函釋存在，稅務局以鄭 OO 死亡日(80 年 2 月 24 日)系爭土地之公告現值作為前次移轉現值是否有誤即有疑義。又依現行稅捐稽徵法第 1 之 1 條第 1 項「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」亦即，僅對於未經核課確定之案件始得適用有利於納稅義務人之新解釋函令。本案系爭土地於 84 年間核課之土地增值稅已繳納完畢，且未經複查等行政救濟確定。又主管機關所作成之行政函釋固然在闡明法規之原意原則上自法規生效時有其適用，惟基於法安定性之考量，後作成之新函釋對於已確定案件通常適用上受有限制(前開稅捐稽徵法第 1 之 1 條第 1 項、司法院大法官釋字第 287 號參照)，本案人民財產權與法安定性之對比，孰輕孰重，仍有待釐清。

七、末查對於稅務局於 84 年間核課系爭 4 筆土地之土地增值稅，其申報移轉現值及前次移轉現值之認定是否符合當時法令存有疑義，本案是否屬稅捐稽徵法第 1 之 1 條第 1 項之情形?其後內政部及財政部之函釋是否有溯及效?其爭點尚難遽以認定，應由原處分機關釐清。故為求處分之正確適法，應將原處分撤銷，並由原處分機關另為適法處分。

八、另有關 107 年 5 月 4 日新市稅機字第 1070300063 號更正函部分，參照法務部 102 年 4 月 18 日法律字第 10203502860 號函意旨「……又按先前行政處分成為後行政處分之構成要件事實之一部分時，如先前之行政處分經撤銷後，作成後行政處分所憑之事由，已失所附麗……」，因本件原處分機關 107 年 3 月 28 日新市稅機字第 1070005501 號函所為處分已由本府撤銷並溯及失效，其後原處分機關 107 年 5 月 4 日新市稅機字第 1070300063 號更正函所據之基礎事由及更正之對象（107 年 3 月 28 日新市稅機字第 1070005501 號函）既經撤銷而溯及失效，則該更正函已失所附麗，併同溯及失效，附此敘明。

九、綜上論結，本件訴願有理由，爰依訴願法第 81 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	沈敏欽
委員	傅金圳
委員	翁曉玲
委員	曾淑英
委員	鍾秉正
委員	許美麗
委員	沈政雄
委員	周元浙
委員	吳光皋
委員	王志陽
委員	陳惠美

中 華 民 國 107 年 7 月 13 日  
市 長 林 智 堅

訴願人如不服本決定，得於決定書送達之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。（臺北高等行政法院地址：11158 臺北市士林區福國路 101 號  
電話:(02)2833-3822）