

訴願人：○○○

原行政處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

緣訴願人因申請退還土地增值稅事件，不服原處分機關 98 年 3 月 16 日新縣稅土字第 0980000019 號函提起訴願，本府依法決定如下：

主文

原處分撤銷，由原處分機關於送達之次日起 60 日內另為適法之處分。

事實

一、緣訴願人於 97 年 1 月 7 日立契，向案外人○○○購買新豐鄉○○○段 1672-1 地號持分土地，移轉持分為 3515/42000，並於 97 年 1 月 8 日申報土地增值稅，經原處分機關核定土地增值稅共計為新臺幣（以下同）23 萬 3,852 元，並辦理完納而移轉系爭持分土地在案。嗣後因訴願人於 97 年 12 月 3 日向新湖地政事務所申請就上開系爭土地辦理面積更正，經新湖地政事務所以 97 年 12 月 12 日新湖地測字第 0970004757 號函復訴願人略以「…首揭地號土地登記面積 2370 平方公尺，與經依地籍圖計算面積 1588 平方公尺，確有不符，惠請土地所有權人於文到 15 日內檢附更正同意書，俾憑辦理。」。訴願人遂於 98 年 1 月 5 日以代繳人身分向原處分機關申請退還溢繳之土地增值稅，原處分機關以 98 年 3 月 16 日新縣稅土字第 0980000019 號函復訴願人略以「…財政部 69 年 5 月 10 日台財稅第 33756 號函釋規定，…經查上開土地登記簿謄本，土地面積尚未更正，依財政部上開函釋規定，請俟地政機關辦妥更正登記後，再行提出申請…」。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。

二、訴願意旨略謂：

- （一）訴願人 97 年購買坐落新豐鄉○○○段 1672-1 號持分土地，經新湖地政事務所實地測量發現圖簿面積不符，整筆面積短少 782 平方公尺，經訴願人申請更正，新湖地政事務所答覆要求全部共有人同意，惟因共有人之一『○○○』死亡無配偶、子女，未辦理繼承，因此要求全部共有人同意顯有困難。
- （二）訴願人向原處分機關申請退還溢繳土地增值稅款，經答覆俟土地面積更正後，始准予退還，惟系爭土地業經新湖地政事務所明確答覆圖簿面積不符，原處分機關可依據上開函文作為退稅之證明，明知公文書登載有誤，卻不退還溢繳之稅款

，顯然嚴重影響訴願人之權益等語。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 本件原處分機關 98 年 3 月 16 日新縣稅土字第 0980000019 號函係以平信寄送予訴願人，其於 98 年 4 月 27 日提起訴願，程序部分請 鈞府卓審。
- (二) 按訴願法第 1 條第 1 項規定：「人民對於中央或地方機關之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，得依本法提起訴願。…」第 3 條第 1 項規定：「本法所稱行政處分，係指中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為。」第 77 條第 8 款規定：「訴願事件有左列各款情形之一者，應為不受理之決定…八、對於非行政處分或其他依法不屬訴願救濟範圍內之事項提起訴願者。」本案訴願人訴稱略以：向原處分機關申請退還承買土地因面積不符溢繳之土地增值稅，經答覆俟土地面積向地政機關辦妥更正登記後，始退還溢繳之增值稅。而依據新湖地政事務所於 97 年 12 月 12 日新湖地測字第 0970004757 號函中明確答覆圖簿面積不符，原處分機關明知公文書登載有誤，卻不予更正，顯然嚴重影響訴願人權益等語。惟原處分機關前揭函覆內容，僅是就作業程序而為之說明，並無准駁訴願人退稅申請之具體作為，易言之，即無發生權利義務之法律上效果，則訴願人稱其權益受到嚴重影響，顯難以採據。且原處分機關 98 年 3 月 16 日函文僅是說明相關作業程序，並非行政處分，訴願人對之提起訴願是否適法？請 鈞府審卓。另查前揭函文屬說明相關作業程序，係觀念通知，而非行政處分，故並未依行政程序法第 98 條規定告知行政救濟期間教示條款，併予說明。
- (三) 按「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。…」「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，以訂約日當期之公告土地現值為準。…」「土地增值稅之稅率，依下列規定：一、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額未達百分之一百者，就其漲價總數額徵收增值稅百分之二十。二、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之一百以上未達百分之二百者，除

按前款規定辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之三十。三、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額在百分之二百以上者，除按前二款規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅百分之四十。」「持有土地年限超過二十年以上者，就其土地增值稅超過第一項最低稅率部分減徵百分之二十。」分別為土地稅法第 28 條、第 30 條第 1 項第 1 款、第 33 條第 1 項及第 6 項所明定。

次按財政部 69 年 5 月 10 日台財稅第 33756 號函核釋：「主旨：土地所有權人之土地，因地政機關施行地籍測量時，由於測量、計算、抄錄等作業技術上之疏失，導致面積錯誤，如此項面積業經稅捐機關據以核課土地稅，嗣後經地政機關依法核准更正登記，稅捐機關在接獲地政機關更正資料後，應准予重新核算土地稅，其有多繳或少繳情事者，亦應依法退補。說明：二、查土地所有權人之土地，因地政機關重測、複丈或分割等結果，致其面積與原移送稅捐機關據以核課土地稅之面積不符，因其既非地政機關作業上之疏失所致，又未經地政機關依法定程序更正登記，其面積業經確定，自無稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條之適用，為維護土地登記制度之確定性，故本部 68 台財稅第 35521 號函釋其土地稅應自新面積確定後之年期起，按新面積核課，並不予以退補多繳或少繳之稅款。至因地政機關施測時，由於測量、計算、抄錄等作業技術上之疏失導致面積錯誤，雖經稅捐機關據以核課土地稅；惟嗣後經原施測地政機關依土地法第 69 條規定更正原登記面積，並函請原課稅之稅捐稽徵機關更正，基於行政機關間之相互配合與便民原則，稅捐機關自應本於職權，予以重新核算應納稅額，其有多繳或少繳稅款者，自亦應依法退補。」（註：本函釋說明二前段所載，地籍重測發現與鄰地有界址重疊，重測後面積減少，亦認為不適用稅捐稽徵法第 28 條規定退稅部分之釋示，與司法院釋字第 625 號解釋意旨不符，已不再援用。）「已納之土地增值稅，倘發生退還情事，原則上應以繳款通知書上所載納稅義務人為退還之對象；惟如該應退稅款，係由權利人向稽徵機關申請代繳有案，或權利人能提出證明該項應退稅款，確係由權利人代為繳納並經稽徵機關查明屬實者，應准由代繳人辦理切結手續後，退還代繳人。」則為財政部 74 年 6 月 12 日台財稅第 17451 號函釋在案。

末按土地法第 69 條規定：「登記人員或利害關係人，於登記完畢後，發見登記錯誤或遺漏時，非以書面聲請該管上級機關查明核准後，不得更正。但登記錯誤或遺漏，純屬登記人員記載時之疏忽，並有原始登記原因證明文件可稽者，由登記機關逕行更正之。」

- (四) 經查訴願人於 97 年 1 月 7 日立契，向案外人○○○先生承買系爭土地持分，移轉持分為 3515/42000，並於 97 年 1 月 8 日向原處分機關按一般用地移轉申報土地增值稅，土地面積依據地政機關土地登記謄本所載為 2,370 平方公尺，經本處依土地稅法第 33 條第 1 項及第 6 項規定計算，核定土地增值稅應納稅額為 23 萬 3,852 元，並無違誤。嗣訴願人因系爭地號土地登記面積 2,370 平方公尺，經新湖地政事務所函復，與依地籍圖計算面積 1,588 平方公尺不符，短少 782 平方公尺，而於 98 年 1 月 5 日申請退還溢繳之土地增值稅。惟依據財政部函釋，須經地政機關依法核准更正登記後，稅捐機關在接獲地政機關更正資料後，才能准予重新核算土地增值稅，原處分機關以 98 年 3 月 16 日函覆訴願人俟向地政機關辦妥更正登記後，再行提出申請，於法並無不合。且上開函覆，僅就行政程序之說明，既不因該項敘述或說明而產生任何法律上之效果，自非行政處分，係屬觀念通知之性質，故訴願人所訴原處分機關不退還溢繳之土地增值稅，容有誤解。而既非行政處分，按訴願法等相關規定，訴願人即不得對之提起訴願，按「官署所為單純的事實敘述或理由說明，並非對人民之請求有所准駁，既不因該項敘述或說明而生法律之效果，非訴願法上之行政處分，人民對之提起訴願，自非法之所許。」及「提起訴願，係對官署之行政處分，請求救濟之程序，必以有行政處分之存在為其前提。而所謂行政處分，係指官署本於行政職權，就特定事件，對人民所為足以發生法律上具體效果之處分而言。若非屬行政處分，自不得對之，依行政訟爭程序，請求救濟。」分別經改制前行政法院著有 62 年度裁字第 41 號判例及 53 年度判字第 230 號判例，可資參照。又本案另一處分機關新竹縣新湖地政事務所已分別以 97 年 12 月 12 日新湖地測字第 0970004757 號函及 98 年 4 月 17 日新湖地測字第 0980001409 號函請訴願人及訴外人其餘土地所有權人等檢附更正同意書到所辦理，原處分機關（即本處）並非權責單位，併予說明。故原處分機關於 98 年 3 月 16 日以新竹稅土字第 0980000019 號函復訴願人，係就其申請

因面積更正退還溢繳土地增值稅之作業程序而為說明，應非屬行政處分，揆諸前揭法條規定並無不合云云。

理由

一、「人民對於中央或地方機關之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，得依本法提起訴願。…」 「本法所稱行政處分，係指中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為。」分別為訴願法第1條第1項及第3條第1項所明定。

次按土地法第69條規定：「登記人員或利害關係人，於登記完畢後，發見登記錯誤或遺漏時，非以書面聲請該管上級機關查明核准後，不得更正。但登記錯誤或遺漏，純屬登記人員記載時之疏忽，並有原始登記原因證明文件可稽者，由登記機關逕行更正之。」

「憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。財政部中華民國72年2月24日(72)台財稅字第31229號函示所屬財稅機關，對於設定抵押權為擔保之債權，並載明約定利息者，得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束。尚難謂已侵害人民權利，自不牴觸憲法第15條、第19條之規定。」為司法院大法官會議解釋第217號所闡釋。

二、卷查本案訴願人申請退還土地增值稅，經原處分機關以98年3月16日新縣稅土字第0980000019號函復訴願人略以「請俟地政機關辦妥更正登記後，再行提出申請」，此行政行為已發生一定之法律效果，即原處分機關否准訴願人之申請，係為原處分機關所為之行政處分，尚非單純之觀念通知。再查，本案提起訴願日期（98年4月27日）距原處分機關函發日期（98年3月16日）雖已逾30日，惟原處分機關未查告行政處分之送達日期，訴願期間無從起算，是無訴願逾期之問題，合先敘明

。

- 三、次查本案參酌前揭司法院大法官會議解釋第 217 號解釋意旨，核課土地增值稅所計算之土地面積乃事實認定問題，如實際之土地面積與地政機關掌管登記謄本記載之面積不符，經地政機關函復屬實，其計算土地漲價總額自應依實際面積計算，始符租稅公平，原處分機關認應待地政機關更正登記後，始能重新核算，似與土地登記之公示作用在保護善意第三人之意旨有悖，從而，為求原處分之正確適法，應將原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為適法之處分。
- 四、綜上結論，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條規定，決定如主文。

