

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溢繳地價稅事件，不服原處分機關 94 年 11 月 8 日新縣稅土字第 0940026958 號函所為處分，本府依法決定如左：

主文

一、訴願人請求新竹縣 00 鎮 000 段 00-0、00-0 地號及 000 段 000 地號土地 89 年至 93 年地價稅退稅之部分，訴願不受理。

二、其餘訴願駁回。

事實

- 一、緣訴願人等 2 人所有本縣 00 鎮 000 段 00-0、00-0 地號、000 段 000 地號及 000 段 000 地號等 4 筆持分土地，原按一般用地稅率課徵地價稅在案，訴願人於 94 年 8 月 19 日以上開土地係公共設施用地，現供農業使用為由向原處分機關申請減免地價稅，經原處分機關以 94 年 9 月 8 日新縣稅土字第 0940021416、0940021415 號函復 000 段 00-0、00-0 地號及 000 段 000 地號土地確供農業使用，准自 94 年度起徵收田賦，另 000 段 000 地號土地則為堆放鋼筋等建材使用，故按公共設施保留地稅率千分之六計徵地價稅。訴願人復於 94 年 10 月 4 日以上開 4 筆土地於 62 年間即經政府編定為都市計畫公共設施保留之機關用地或綠地，始終作為菜圃農業使用，申請退還 62 年至 93 年溢繳之地價稅，經原處分機關以 94 年 11 月 8 日新縣稅土字第 0940026958 號函核准就上開 4 筆土地 89 年至 93 年間，按一般用地稅率課徵地價稅與公共設施保留地稅率課徵地價稅之差額，每人計新台幣（以下同）各 36,255 元，分別加計利息一併退還，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：比較 93 年、94 年地價稅課稅明細表，系爭土地每年溢繳稅額 9,488 元，5 年應為 47,440 元，貴處僅核退 36,255 元應有誤；又依土地稅減免規則第 11 條及第 22 條第 1 項第 3 款規定，稽徵機關應主動辦理免徵或減免上開 4 筆土地之地價稅，卻仍自 67 年至 93 年每年令訴願人繳交地價稅，溢收之地價稅款係因公務機關應作為而不作為致使納稅義務人之鉅額金錢損失，應無稅捐稽徵法第 28 條之適用，貴處僅准自 89 年至 93 年改課差額部分之本稅加計利息退還，則自 67 年至 88 年期間溢繳之

地價稅，屬公務機關不當得利，顯然違法等語。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 按「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。」為稅捐稽徵法第 28 條所明定。次按「已規定地價之土地，除依第 22 條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」、「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。但都市土地合於左列規定者亦同．．．五、依都市計畫編為公共設施保留地，仍作農業用地使用者。」分別為土地稅法第 14 條及第 22 條第 1 項第 5 款分別定有明文。另按「都市計畫公共設施保留地，在保留期間未作任何使用並與使用中之土地隔離者，地價稅或田賦全免。」、「依第 7 條至第 17 條規定申請減免地價稅或田賦者，公有土地應由管理機關，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，縣（市）主管稽徵機關為之。但合於左列規定者，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）。」分別為土地稅減免規則第 11 條及第 22 條第 1 項第 3 款所規定。
- (二) 經查系爭土地依關西鎮公所 94 年 10 月 31 日關鎮建字第 0940012414 號函，係於 63 年 1 月 18 日關西鎮都市計畫公布時已編列在案之機關用地及公園用地，本處卻按一般用地稅率課徵其地價稅，故業經本處以 94 年 11 月 8 日新縣稅土字第 0940026958 號函，就一般用地稅率課徵地價稅與公共設施保留地稅率課徵地價稅之差額，依稅捐稽徵法第 28 條規定退還 5 年（89 年至 93 年）暨加計利息在案。嗣因其中 00 段 00-0、00-0 地號及 00 段 000 地號土地於 89 年至 93 年間係供農業使用，核與土地稅法第 22 條第 1 項第 5 款課徵田賦之規定相符，爰以 95 年 2 月 14 日新縣稅土字第 0950060582 號函，就該 3 筆土地於 89 年至 93 年按公共設施保留地稅率課徵之地價稅，加計利息一併退還，俟開立退稅支票後另函通知具領在案（歷次退稅金額明細如附表）。是訴願人主張本處退還系爭土地 89 年至 93 年溢繳地價稅額有誤之訴願標的已不存在，則據此提起訴願已無理由。
- (三) 次按稅捐稽徵法第 28 條所規定關於納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法律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，自無再行主張應退還逾5年稅款之餘地。本件系爭土地雖於63年1月18日即編為公共設施保留地，然本處因適用法律錯誤致按一般用地稅率課徵其地價稅，而訴願人等於78年9月25日辦竣系爭土地分割繼承登記後，對於各年度核定地價稅既未提出異議或申請行政救濟，該課稅處分應已確定。故訴願人迄至94年10月4日始申請退還93年度以前溢繳之地價稅款，按上開法條規定，本處僅核准退還89年至93年所溢繳之地價稅款，而否准其88年以前退稅之申請，洵屬有據。從而，原處分揆諸前揭法條規定，並無不合。至訴願人主張依土地稅減免規則第11條規定，稽徵機關應主動辦理免徵或減免系爭土地地價稅乙節，因該法條係規定都市計畫公共設施保留地，在保留期間未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵其地價稅或田賦。與本件訴願人所有系爭土地均係為使用中之土地，情形並不相同，併予敘明云云。

理由

- 一、按「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。」為稅捐稽徵法第28條所明定。次按「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」、「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。」「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。但都市土地合於左列規定者亦同．．．五、依都市計畫編為公共設施保留地，仍作農業用地使用者。」分別為土地稅法第14條、第19條及第22條第1項第5款所明定。

又行政法院85年判字第475號判決略意旨略以：「本件系爭土地其74年至77年度地價稅，被告於各年度核定開徵，原告依限繳納後，並未提出異議或申請行政救濟，核課稅處分已告確定。原告延至83年12月15日始申請退還上開年度溢繳之稅款，業已逾越申請退還首揭條文規定之五年期限，被告據以否准其退稅之申請，揆諸首揭規定，並無不合．．原告訴稱：稅捐稽徵法第28條係規範『因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳者』得於5年內申請退還之規定，而本案係台南市政府工務局之經辦人疏未將免稅資料及時通知被告以致溢繳之情形不同云云。查依土地稅減免規

則第 22 條第 3 款但書規定公告設施保留地地價稅賦減免，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，本件系爭公共設施道路用地，被告未予免徵地價稅，係屬適用法令有錯誤，原告非不得依稅捐稽徵法第 35 條規定對核定地價稅申請復查，或依同法第 28 條規定對其溢繳之地價稅，於 5 年內申請退還，以資救濟。乃原告於繳納確定後之 83 年 12 月 15 日，始申請退還 74 年至 77 年地價稅，因已逾 5 年期限，被告乃依首揭法條規定，未准退還，於法並無不合。至經辦人員疏忽，造成原告溢繳稅款，原告得否請求國家賠償，係屬另一問題，併予敘明。」。

二、卷查本案訴願人主張比較 93 年、94 年地價稅課稅明細表，系爭土地每年溢繳稅額 9,488 元，5 年（即 89 年至 93 年）應為 47,440 元，貴處僅核退 36,255 元應有誤云云。惟查原處分機關嗣後查明除 00 段 000 號土地非作農業使用外，其餘 00 鎮 00 段 00-0、00-0 地號及 00 段 000 地號土地於 89 年至 93 年間係供農業使用，核與土地稅法第 22 條第 1 項第 5 款課徵田賦之規定相符，爰以 95 年 2 月 14 日新縣稅土字第 0950060582 號函變更前揭 94 年 11 月 8 日新縣稅土字第 0940026958 號函之內容並函復訴願人就該 3 筆土地於 89 年至 93 年按公共設施保留地稅率課徵之地價稅，加計利息一併退還訴願人在案，是以訴願人上開之主張，依訴願法第 77 條第 6 款之規定，應為訴願不受理。

三、再查訴願人另主張稽徵機關應主動辦理免徵或減免上開 4 筆土地之地價稅，卻仍自 67 年至 93 年每年令訴願人繳交地價稅，溢收之地價稅款係因公務機關應作為而不作為致使納稅義務人之鉅額金錢損失，應無稅捐稽徵法第 28 條之適用云云。惟查本件系爭土地為公共設施保留地，原處分機關原應依土地稅法第 19 條課徵千分之六之地價稅或依同法第 22 條規定課徵田賦，卻依一般稅率課徵地價稅，係屬適用法令錯誤，訴願人原非不得依稅捐稽徵法第 35 條規定對核定地價稅申請復查，或依同法第 28 條規定對其溢繳之地價稅，於 5 年內申請退還，以資救濟。而訴願人自 78 年 9 月 25 日辦竣系爭土地分割繼承登記後迄至 88 年之地價稅，原處分機關於各年度核定開徵，訴願人依限繳納後，並未提出異議或申請行政救濟，該課稅處分已告確定。訴願人迄至 94 年 10 月 4 日始申請退還 88 年度以前溢繳之地價稅款，業已逾越申請退還首揭條文規定之 5 年期限；且稅捐債務人與稅捐債

權人係立於平等地位，稅捐稽徵機關要求人民補稅之期間除有特別規定外，應為5年，則人民要求退稅之時效亦應為5年，方符平等之原則。職是之故，原處分機關僅核准退還89年至93年所溢繳之地價稅款，而否准其88年以前退稅之申請，揆諸首揭規定及判決意旨，並無不合。至於經辦人員是否因疏忽致原處分機關以一般稅率核課訴願人88年度以前地價稅，造成訴願人溢繳稅款，訴願人得否請求國家賠償，係屬另一問題，併予敘明。從而，原處分機關所為之處分，揆諸首揭規定，並無不合，應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無需一一斟酌，併此敘明。

四、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第79條第1項規定，決定如主文。

中 華 民 國 95 年 4 月 14 日

,

