

彰化縣政府訴願決定書（案號 101—908）

府法訴字第 1010199818 號

訴 願 人：○

地址：○縣○鎮○路○段○巷○號

訴願代理人：○

地址：○縣○鎮○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，不服原處分機關員林分局 101 年 3 月 22 日彰稅員分三字第 1012011289 號函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人原共有坐落本縣○鎮○段○、○、○、○、○地號土地（下稱系爭土地），權利範圍分別為 11/60、1/5、1/5、2/10、2/10，含訴願人在內之系爭土地全體共有人，於 96 年 12 月 31 日訂立土地所有權買賣移轉契約書，移轉於案外人○，並於 97 年 1 月 29 日辦理土地增值稅土地現值申報事宜，原處分機關員林分局爰按一般用地稅率核課土地增值稅，其中訴願人買賣移轉系爭土地共有部分核定課徵土地增值稅分別為新臺幣 7 萬 8,000 元、50 萬 8,364 元、181 萬 1,011 元、65 萬 3,589 元、102 萬 5,275 元，訴願人並於 97 年間繳納完畢。嗣後訴願人於 101 年 3 月 14 日向原處分機關員林分局申請，於 96 年 12 月 31 日出售系爭土地面積 3 公畝應按自用住宅用地稅率核課土地增值稅，並應依稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定退還溢繳稅款，經原處分機關員林分局以 101 年 3 月 22 日彰稅員分三字第 1012011289 號函否准所請。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、訴願及補充理由意旨略謂：

- (一) 原處分機關否准理由以訴願人係於 97 年 1 月 29 日申報，其中○段○、○、○地號等 3 筆土地未主張按自用住宅稅率核課土地增值稅，另○段○、○地號等 2 筆土地原主張按自用地稅率課徵，惟 97 年 2 月 29 日亦申明主張按一般稅率課徵，經查已逾補行申請法定期限，核與土地稅法第 34 條之 1 規定不符。但查土地稅法第 34 條之 1 規定為普通法，而稅捐稽徵法第 28 條規定為特別法，特別法應優先適用，故本案應優先適用第 28 條規定辦理。
- (二) 查彰化縣員林地政事務所 96 年 12 月 14 日員建測字第 012360 號核發建物測量成果圖將○、○、○、○、○等 5 家人居住之房屋只測繪在同一間面積 54.94 平方公尺，明顯與事實不符，此有三合院房屋照片可以證明其錯誤，此乃係可歸責於彰化縣員林地政事務所等政府機關之錯誤，而有稅捐稽徵法第 28 條之適用。又彰化縣員林地政事務所 96 年 12 月 19 日員二補字第 000520 號補正通知亦僅通知○1 人其餘○等均未獲通知，有明顯疏失，造成權益受損，自屬稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之請求範圍。就自用住宅測量成果圖相關疑義，本人已向鈞府申請查復，就上述建物測量成果圖，卻不能適用自用住宅用地稅率核課土地增值稅疑義，已申請原處分機關員林分局查復。
- (三) 原處分機關 97 年 2 月間否准訴願人主張按自用住宅稅率核課土地增值稅據悉係因訴願人之房屋未設房屋稅籍，竟片面要求訴願人之代理人補附申明書於 97 年 2 月 29 日申明主張按一般稅率課徵而原處分機關並未以書面通知訴願人陳述意見或給予補正之機會，有違行政程序法之規定，而訴願人之代理人懼於原處分機關有准駁之權威性，不敢不遵照辦理，此可查申明書之多位納稅義務人之簽名均為代理人一人代簽，而訴願人與多位納稅義務人主張按自用住宅稅率核課土地增值稅之申明書及戶口名簿影本

仍附於案卷內更可證明訴願人與多位納稅義務人並未撤回按自用住宅稅率核課土地增值稅之主張，故原處分機關改按一般稅率核課土地增值稅存在明顯瑕疵且原處分機關長期怠於清查稅籍亦有失責，作成處分時僅書面審查並未就訴願人有利及不利之情形，一律注意亦未會勘現場以調查具體事證，原處分機關若以代理人補附申明書有訴願人與多位納稅義務人所蓋之印章，據以認定代理人所為之法律效果及於本人，惟訴願人亦可依據稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定，申請退還。

- (四) 訴願人所居住之平房(門牌整編前為○鎮○里○鄰○巷○號)自 66 年 10 月開始供電至 97 年 1 月拆屋廢止用電即可證明訴願人所居住之房屋已建築完成近 30 年，雖然早年不懂法令未設房屋稅籍，惟依據土地稅法第 34 條第 1 項、第 3 項規定，可適用自用住宅稅率核課土地增值稅。於出售土地時，已在○○鎮○里○街○巷○號辦竣戶籍登記至 97 年 12 月 12 日才遷出及住址變更至員林鎮大榮街 65 號且出售前一年無營業或出租之使用，符合適用自用住宅稅率要件云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 訴願人等申報移轉系爭○段○、○、○地號等 3 筆土地未勾選按自用住宅用地稅率核課，員林分局按一般用地稅率向訴願人核課土地增值稅，繳納期間屆滿日為 97 年 3 月 15 日；其餘○段○、○地號等 2 土地，申報當時檢附戶口名簿影本及建築改良物證明文件(本縣○鎮○街○巷○號建物之建物測量成果圖、系爭○段○、○、○地號土地原持分人○所有前揭建物門牌證明書、訴願人系爭○段○、○地號土地無租賃情形證明書)，申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，惟因訴願人及案外人計 10 人嗣於 97 年 2 月 29 日出具說明書(略以)：「請准撤回○鎮○段○、○地號於 97 年 1 月 29 日申報土地現值主張按自用住宅稅率課徵之申請，改按一般稅率課徵土地增值稅。」，

申請上開 2 筆土地改按一般用地稅率核課土地增值稅，是以，員林分局乃按一般用地稅率核課土地增值稅，繳納期間屆滿日為 97 年 4 月 13 日，案告確定。

- (二) 系爭土地繳納期間屆滿日分別為 97 年 3 月 15 日及 97 年 4 月 13 日，訴願人亦分別於 97 年 3 月 19 日及 97 年 3 月 20 日繳納，且查所核發土地增值稅繳款書背面注意事項並載明：「本件出售之土地如何於自用住宅用地申請要件而尚未申請者，請於繳款書所載繳納期間屆滿前，檢附戶口名簿及建築改良物所有權狀或建築物使用執照影本各乙份，向本（分）局補行申請，逾期申請者，不得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。」。訴願人未於繳納期間屆滿前檢具相關資料提出申請，遲至 101 年 3 月 14 日始申請改按自用住宅用地稅率核課土地增值稅，已逾土地稅法第 34 條之 1 期限之規定。
- (三) 稅捐稽徵法乃對各內地稅稽徵程序之共同適用事項，作統一性、通則性之規定，屬普通法之性質，依據立法意旨，稅捐稽徵法為租稅法體系中之補充規定，惟基於功能需要，而賦予優先適用之效力。有關出售自用住宅用地，依土地稅法第 34 條之 1 規定，補行申請依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅者，非屬稅捐稽徵法第 28 條規定適用法令錯誤或計算錯誤之情形，退還溢繳稅款，兩者規定適用事項不同，訴願人所稱稅捐稽徵法為特別法應優先適用，容有誤解云云。

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。」、「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，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」、「土地所有權人出售其自用住宅用地者，都市土地面積未超過三公畝部分或非都市土地面積未超過七公畝部分，其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按百分之十徵收之；超過三公畝或七公畝者，其超過部分之土地漲價總數額，依前條規定之稅率徵收之。前項土地於出售前一年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定。第一項規定於自用住宅之評定現值不及所占基地公告土地現值百分之十者，不適用之。但自用住宅建築工程完成滿一年以上者不在此限。土地所有權人，依第一項規定稅率繳納土地增值稅者，以一次為限。土地所有權人適用前項規定後，再出售其自用住宅用地，符合下列各款規定者，不受前項一次之限制：一、出售都市土地面積未超過一·五公畝部分或非都市土地面積未超過三·五公畝部分。二、出售時土地所有權人與其配偶及未成年子女，無該自用住宅以外之房屋。三、出售前持有該土地六年以上。四、土地所有權人或其配偶、未成年子女於土地出售前，在該地設有戶籍且持有該自用住宅連續滿六年。五、出售前五年內，無供營業使用或出租…。」、「土地所有權人申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，應於土地現值申報書註明自用住宅字樣，並檢附戶口名簿影本及建築改良物證明文件；其未註明者，得於繳納期間屆滿前，向當地稽徵機關補行申請，逾

期不得申請依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。土地所有權移轉，依規定由權利人單獨申報土地移轉現值或無須申報土地移轉現值之案件，稽徵機關應主動通知土地所有權人，其合於自用住宅用地要件者，應於收到通知之次日起三十日內提出申請，逾期申請者，不得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。」於稅捐稽徵法第 28 條及土地稅法第 28 條、第 34 條、第 34 條之 1 分別定有明文。

二、為防止以輾轉出售自用住宅之方式逃避累進之土地增值稅，土地稅法第 34 條明定土地所有權人適用優惠稅率，每人以一次為限；且為免稅務案件積延不結，增加作業上困難，第 34 條之 1 明文按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之申請期限。依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，係以土地所有權人申請為前提，稽徵機關並無逕行核課之權；參以同一土地所有權人一生只能一次適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，益見就該次土地所有權之移轉，是否適用自用住宅用地稅率課徵，應由土地所有權人行使、決定。倘土地所有權人申請依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，稽徵機關即應就程序及實體上予以調查認定。而適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅既應經由土地所有權人行使權利為主張，則土地所有權人所為按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之權利，性質上核屬公法上之請求權。故此公法上請求權之行使，如屬行為時土地稅法第 34 條之 1 第 1 項規定情形者，應適用該條規定期間之限制，以免此請求權之是否行使長久陷於不確定狀態，而有礙法秩序之安定（最高行政法院 99 年度判字第 272 號、99 年度判字第 396 號、100 年度判字第 1440 號判決參照），合先敘明。

三、卷查訴願人與系爭土地其他共有人於 96 年 12 月 31 日與案外人○訂立土地所有權買賣移轉契約書，出售系爭土地於案外人○，並委託○於 97 年 1 月 29 日代辦土地現值申報、領取土地增值稅繳款書或免稅證明書及應納未納土地稅繳款書、

工程受益費繳款書等事項。因系爭○鎮○段○、○、○地號土地之土地增值稅（土地現值）申報書未註明「自用住宅」字樣，且未勾選「請用自用住宅用地稅率核課」欄位，是原處分機關按一般用地稅率核定系爭 3 筆土地之土地增值稅並開立繳款書，繳納期間為 97 年 2 月 15 日至 97 年 3 月 15 日，訴願人並於同年 3 月 19 日繳納完畢；而系爭○鎮○段○、○地號土地之土地增值稅（土地現值）申報書雖勾選「請用自用住宅用地稅率核課」之欄位，惟該 2 筆土地含訴願人在內之全體共有人，復於 97 年 2 月 29 日向原處分機關表明撤回按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之申請並改按一般稅率核課，是原處分機關按一般用地稅率核定系爭 2 筆土地之土地增值稅並開立繳款書，繳納期間為 97 年 3 月 15 日至 97 年 4 月 13 日，訴願人並於同年 4 月 13 日繳納完畢，有系爭土地之土地所有權買賣移轉契約書、土地增值稅（土地現值）申報書、繳款書及 97 年 2 月 29 日撤回自用住宅稅率課徵而改按一般稅率課徵土地增值稅之說明書影本可稽。從而，系爭土地縱有適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之情事，然訴願人既未於土地稅法第 34 條之 1 第 1 項規範期間內履行申報協力義務，原處分機關即無逕行按自用住宅用地稅率核定之權限，訴願人逾系爭土地之土地增值稅繳納期間，遲至 101 年 3 月 14 日始申請 3 公畝改按自用住宅稅率核課土地增值稅，則原處分機關據以駁回所請，揆諸首揭法令，並無違誤。

- 四、再者，關於土地稅法第 34 條之 1 第 2 項之申請改依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之公法上請求權，其與稅捐稽徵法第 28 條之退稅請求權，二者係不同之公法上請求權基礎。如申請改依自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之請求權因已屆期限或罹時效消滅，致其適用自用住宅用地稅率之申請為無理由者，亦即土地移轉未依法申請核准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，則納稅義務人按非自用住宅用地稅率繳納

土地增值稅，即不生因應適用自用住宅用地稅率而未適用致溢繳土地增值稅情事，納稅義務人當無取得稅捐稽徵法第 28 條退稅請求權之可能（最高行政法院 99 年度判字第 254 號判決、臺北高等行政法院 100 年度訴字第 993 號判決參照）。準此，訴願人於 101 年 3 月 14 日檢附相關文件，申請改依自用住宅稅率核課土地增值稅，既已逾土地稅法第 34 條之 1 第 1 項期限而無理由，原所繳納土地增值稅，當無溢繳稅款可言，訴願人主張依稅捐稽徵法第 28 條規定請求退還已繳納之土地增值稅，容有誤解。

五、末查，所謂「代理」，係指代理人於代理權限內，以本人名義所為之意思表示或所受意思表示，直接對本人發生效力。參諸行政程序法第 24 條規定，除法規或性質上不得授權代理之行政程序外，當事人非不得授權予第三人，由其代替本人進行行政程序。惟第三人如僅於書面上記載本人之姓名或蓋其印章，而未另以自行名義簽章，且未記載為本人代理之意旨者，則本質上行為人僅為本人之使者或機關，係為「傳達」他人之意思表示，而非代理人「自為」意思表示，應認為乃本人自己之行為。是以，97 年 2 月 29 日撤回自用住宅稅率課徵而改按一般稅率課徵土地增值稅之說明書縱乃案外人○代為訴願人等共有人簽名並蓋章，惟書面未存有案外人○之簽章，復未表明代理意旨，足徵「撤回按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之申請並改按一般稅率核課」之意思表示，應乃訴願人等之意思表示，而與代理行為無涉，故訴願人所陳按一般稅率核課土地增值稅之處分存在明顯瑕疵云云，洵無足採。至訴願人請求查證相關疑義一節，因本件事實已臻明確，是訴願人申請調查證據，核無必要。另訴辯雙方其餘主張，因不影響本件訴願決定之結果，不再一一論述，併予敘明。

六、據上論結，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。

訴願審議委員會 主任委員 楊 仲
委員 呂宗麟
委員 林宇光
委員 陳廷墉
委員 張富慶
委員 溫豐文
委員 楊瑞美
委員 蔡和昌
委員 蕭文生

中 華 民 國 101 年 10 月 9 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內
向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

(臺中高等行政法院地址：臺中市南區五權南路 99 號)