



土地遭徵收卻被國稅局核課遺產稅，法院認定係可歸責於政府之事由，故命稅退稅-以臺北高等行政法院 104 訴 889 號判決為探討

《中山聯合會計師事務所 莊鎮嶽會計師 黃興國地政士》

壹、前言

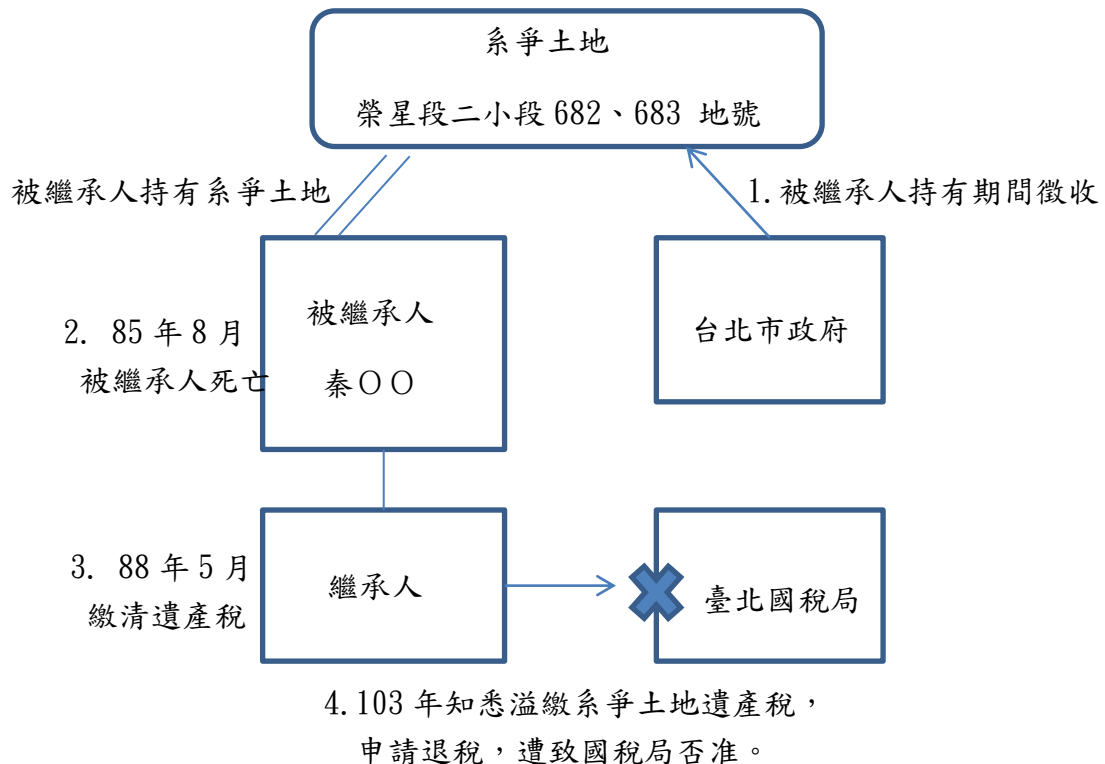
被繼承人生前土地遭徵收，主管機關卻未記載於土地登記謄本，以致繼承人溢繳遺產稅，嗣後繼承人主張前開標的依《遺產及贈與稅法》第 16 條第 12 款規定，列為不計入遺產總額免徵遺產稅，並按《稅捐稽徵法》第 28 條 2 項規定：「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」申請退還溢繳稅款；從前開法條得知，納稅人申請退稅事由為適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責行政機關之錯誤，才得以據此退稅。惟，財政部就錯誤之認定遂生爭議，本文藉由臺北高等行政法院 104 年度訴字第 889 號判決之爭點，探討中間機關所做成之瑕疵，納稅人是否可據以其錯誤，而主張可歸責之事由向臺北國稅局(做成機關) 申請退還溢繳稅款。

貳、案例舉隅

一、案例事實

被繼承人秦○○於民國(下同)85 年死亡，經臺北國稅局核定應納遺產稅額

18,558,836 元，納稅義務人並於 88 年 5 月 27 日繳清稅款。嗣後臺北市地政局將被繼承人秦塗生之遺產中所座落於臺北市中山區榮星段二小段 683 地號土地辦理徵收登記，並表示座落於臺北市中山區榮星段二小段 682 地號、683 地號之土地（下稱系爭筆土地）於 57 年為興辦民權東路工程而公告徵收，且屬已完成徵收在案之土地。嗣後納稅義務人即原告等於 103 年 10 月 17 日繕具申請書，向臺北國稅局即被告申請退還溢繳稅款，經被告否准其申請，原告等遂提起本件行政訴訟。案例事實如圖下所示：



二、案例爭點

◆本件是否符合《稅捐稽徵法》第 28 條第 2 項所定退還溢繳稅款之要件？

《稅捐稽徵法》第 28 條第 2 項規定條所稱之「計算錯誤」，係指數字上之計算錯誤；「適用法令錯誤」應指稅捐稽徵機關對於其所認定之課稅經濟事實，有適用法律錯誤之情事而言，是否不包括對於課稅之經濟事實有認定錯誤之情形。亦即「適用法令錯誤」係指本於確定之事實所為單純適用法令有無錯誤之爭執，是否及於納稅義務人主張課稅處分認定事實錯誤？

◆本件溢繳稅款是否為可歸責於原告？原告申請退還溢繳稅款，是否應受 5 年時效之限制？

《稅捐稽徵法》第 28 條第 2 項所定「其他可歸責於政府機關之錯誤」，係關於政府機關本身課稅處分有適用法令錯誤或計算錯誤，及其他錯誤之發生，非可歸責於當事人而言，例如涉及課稅事實之要件，須其他政府機關出具之證明，而該證明有所錯誤，稅捐稽徵機關依此錯誤之證明作出課稅處分等情，不包含稅捐稽徵機關與納稅義務人間關於課稅事實上存在與否之實體爭執。惟，其他行政機關所出具證明未能顯示錯誤，是否不得為納稅義務人退稅申請請求，不無疑問。另，本案是否為同法 28 條第一項或第二項之適用要件，因涉及不同期間之消滅時效，第一項為繳納之日起五年內提出，第二項為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；因此不同適用要件則會影響返還請求權行使與消滅時效。

三、判決理由

(1)《稅捐稽徵法》第 28 條規定所稱之『適用法令錯誤』，包括因課稅事實錯誤導致適用法令錯誤而溢繳稅款之情形。又無銷售貨物或勞務或進口貨物之事實，並無營業稅之稅捐債務存在，卻仍繳納營業稅之納稅義務人，即屬因適用法令錯誤而溢繳稅款，自得依前開條文規定，申請退還。」最高行政法院 103 年判字第 249 號判決¹，可資參照。

(2)本件系爭土地係政府依法徵收，已闢為民權東路，供公眾通行，依前開說明，應不計入遺產。被告訴訟代理人於本院 104 年 8 月 24 日準備程序時亦稱：「如系爭土地當時確實已徵收，則可以不計入遺產課徵遺產稅」，然實際上，因該土地於繼承事實發生時仍登記為被繼承人所有，且無任何徵收之註記，致原告將之列為遺產申報繳納遺產稅，自屬因課稅事實錯誤，導致適用法令錯誤而溢繳稅款之情形，符合《稅捐稽徵法》第 28 條規定所稱之「適用法令錯誤」。

四、評析：

◆《稅捐稽徵法》第 28 條所稱適用法令錯誤是否包含課稅事實錯誤：

最高行政法院 105 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議：決議認為修正後《稅捐稽徵法》第 28 條，所增列第 2 項規定，明文將「其他可歸責於政府機關之錯

¹最高行政法院 104 年度判字第 623 號判決：按稅捐稽徵法第 28 條規定所稱之「適用法令錯誤」，包括因課稅事實錯誤導致適用法令錯誤而溢繳稅款之情形。又無銷售貨物或勞務或進口貨物之事實，並無營業稅之稅捐債務存在，卻仍繳納營業稅之納稅義務人，即屬因適用法令錯誤而溢繳稅款，自得依前開條文規定，申請退還。



誤」新增於可申請退稅之類型當中，此即包括事實認定錯誤之情形。另，稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。因此事實認定錯誤，法令適用自必錯誤。《稅捐稽徵法》28 條 2 項所稱適用法令錯誤，法律包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。故稅捐稽徵機關之課稅處分認定事實錯誤時，可依該法 28 條 2 項規定請求退還溢繳之稅款。²

◆《稅捐稽徵法》第 28 條規定與《行政程序法》第 131 條規定消滅時效之競合：

修正後稅捐稽徵法第 28 條第 2 項納稅義務人之退稅請求權，該法無時效期間之規定，並非規定為無時效期間，然其已明文規定退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限，在 102 年 5 月 22 日行政程序法第 131 條第 1 項修正公布前，如已行使請求權，固不能適用「關於 5 年時效期間」之規定；而上開修正公布之行政程序法第 131 條第 1 項規定人民之公法上請求權，除法律另有規定外，因 10 年間不行使而消滅，本於法律不溯及既往原則，亦僅於稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之退稅請求權之行使在行政程序法修正公布之後者為限。學者陳清秀也認為稅捐稽徵法第 28 條規定不宜採永久時效制度。³而本案被上訴人於 103 年 10 月 17 日向上訴人申請退還溢繳稅款，尚未逾 10 年，其退稅請求權即不因罹於時效而消滅。⁴；惟，如請求權行使已逾 10 年者因時效消滅則不得再行主張，最高行政法院其他判決

² 陳清秀，稅捐稽徵程序，租稅總論，元照出版公司，二〇一六年第九版，頁四一八以下。

³ 陳清秀，稅捐稽徵程序，租稅總論，元照出版公司，二〇一六年第九版，頁四三二頁以下。

⁴ 最高行政法院判決 105 年度判字第 432 號判決。

亦採相同見解。⁵

參、結論

財政部中區國稅局於民國 106 年 12 月發布新聞稿表示：被繼承人之土地生前經徵收完竣，如於死亡後撤銷徵收回復所有權，因該土地於被繼承人死亡時，既經徵收完竣，已非死亡時遺留之財產，免列入被繼承人遺產課稅；至嗣後因土地撤銷徵收，繼承人取得土地收回權，應屬繼承事實發生後，其所繼承之權利義務產生變化，因非被繼承人死亡時遺留之財產，免補徵遺產稅。⁶其意旨為被繼承人土地經徵收完竣(即已發放補償費)，稅局應以該補償費計入遺產計算，嗣後遭致徵收撤銷發回之土地，即不屬於被繼承人遺產，無須計入遺產申報。按該新聞稿所述，本案應屬於徵收完竣之土地不計入遺產稅申報，未來如類似案例，納稅義務人無須申報，如誤申報繳納稅額，則可依《稅捐稽徵法》28 條規定申請退稅，惟，須注意請求權消滅時效，如逾十年則可能面臨無法退稅。

⁵ 最高行政法院判決 106 年度判字第 487 號判決。

⁶ 民國 106 年 12 月 13 日財政部新聞稿，彰化分局營所遺贈稅課 葉雅惠。