

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 625 號

解釋日期：民國 96 年 06 月 08 日

資料來源：司法院公報 第 49 卷 8 期 1-8 頁

總統府公報 第 6754 號 34 頁

司法院大法官解釋續編（二十）第 114-123 頁

相關法條：中華民國憲法 第 19、143 條

行政訴訟法 第 98、255 條

土地法 第 69 條

稅捐稽徵法 第 21、24、28 條

土地稅法 第 14、15、22、40、43、44 條

土地稅法施行細則 第 20 條

解釋文：地價稅之稽徵，係以土地所有權人在同一直轄市或縣（市）所有之土地之地價及面積所計算之地價總額為課稅基礎，並按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定之。因地籍依法重測之結果，如與重測前之土地登記標示之面積有出入者，除非否定重測之結果或確認實施重測時作業有瑕疵，否則，即應以重測確定後所為土地標示變更登記所記載之土地面積為準。而同一土地如經地政機關於實施重測時發現與鄰地有界址重疊之情形而經重測後面積減少者，即表示依重測前之土地登記標示之面積為計算基礎而核列歸戶冊之地價總額並不正確，其致土地所有權人因而負擔更多稅負者，亦應解為係屬稅捐稽徵法第二十八條所規定之「因計算錯誤溢繳之稅款」，方與實質課稅之公平原則無違。

財政部中華民國六十八年八月九日台財稅第三五五二一號函主旨以及財政部六十九年五月十日台財稅第三三七五六號函說明二前段所載，就地籍重測時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二十八條規定退稅部分之釋示，與本解釋意旨不符，應自本解釋公布之日起不再援用。依本解釋意旨，於適用稅捐稽徵法第二十八條予以退稅時，至多追溯至最近五年已繳之地價稅為限，併此指明。

理由書：憲法第一百四十三條第一項後段規定，「私有土地應照價納稅」，本此意旨，土地稅法第十四條規定「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」同法第十五條並規定「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。」「前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。」又地價稅係採累進稅率課徵，土地所有權人之地價總額超過土地所在地之直轄市或縣（市）累進起點地價者，即累進課徵，超過累進起點地價倍數愈高者，稅率愈高（同法第十六條參照），故土地所有權人在同一直轄市或縣（市）之所有土地，面積愈多

及地價總額愈高者，其地價稅之負擔將愈重，藉此以促使土地所有權人充分利用其土地或將不需要之土地移轉釋出。又主管機關於適用職權範圍內之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無違背，本院釋字第四二〇、四六〇、四九六、五九七號解釋已闡示有案。

地價稅之稽徵程序，係由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，於查定納稅義務人每期應納地價稅額後，填發地價稅稅單，分送納稅義務人，限期向指定公庫繳納（同法第四十、四十三、四十四條規定參照）。而地價稅既以土地所有權人在同一直轄市或縣（市）所有之土地之地價及面積所計算之地價總額為課稅基礎，並採累進稅率，則課徵地價稅自應以正確之土地面積作為課稅基礎，始與實質課稅之公平原則無違。是因地籍依法重測之結果，如與重測前之土地登記標示之面積有出入者，除非否定重測之結果或確認實施重測時作業有瑕疵，否則，即應以重測確定後所為土地標示變更登記所記載之土地面積為準。而同一土地如經地政機關於實施重測時發現與鄰地有界址重疊之情形而經重測後面積減少者，即表示依重測前之土地登記標示之面積為計算基礎而核列歸戶冊之地價總額並不正確，其致土地所有權人因而負擔更多稅負者，亦應解為係屬稅捐稽徵法第二十八條所規定之「因計算錯誤溢繳之稅款」。

財政部六十八年八月九日台財稅第三五五二一號函主旨：「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課徵土地稅之土地總歸戶冊中所載者不符，稅捐機關應自土地重測、複丈或分割等確定後之年期起改按新面積課稅；其因新舊面積之增減相較之下，致有多繳或少繳稅款情事者，未便適用稅捐稽徵法第二十一條及第二十八條之規定予以追繳或退稅。」以及財政部六十九年五月十日台財稅第三三七五六號函說明二前段：「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，自無稅捐稽徵法第二十一條及第二十八條之適用」，就地籍重測時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二十八條規定退稅部分之釋示，與本解釋意旨不符，應自本解釋公布之日起不再援用。依本解釋意旨，於適用稅捐稽徵法第二十八條予以退稅時，至多追溯至最近五年已繳之地價稅為限。又本件解釋之適用，僅限於地價稅之稽徵，不及於其他，均併此指明。

大法官會議主席 大法官 翁岳生
大法官 林永謀
王和雄
謝在全
余雪明
曾有田
廖義男

抄陳○銓聲請書

聲請人陳○銓為最高行政法院九十二年度判字第一三八〇號判決所適用財政部訂頒之台財稅第三五五二一號及台財稅第三三七五六號函釋，牴觸憲法第十五條人民之財產權應予保障之規定，依據司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定聲請解釋憲法。

一、聲請解釋之目的

- 1、財政部訂頒之六十八年台財稅第三五五二一號及六十九年台財稅第三三七五六號函釋，對於行政機關實施土地重測業務之結果與原土地登記簿登記面積不符時，稅捐機關不予以退還多繳稅款之規定，牴觸憲法第十五條規定，應屬無效。
- 2、本件解釋應有拘束最高行政法院九十二年度判字第一三八〇號判決之效力，聲請人得依行政訴訟法關於再審之規定聲請再審，以資救濟。

二、事實及經過

- 1、緣聲請人所持有基隆市信義區土地於民國 88 年中經基隆市政府實施地籍重測後確認土地與登記簿謄本登記面積短少約 270 坪。聲請人因信任政府所核發權狀與登記簿謄本等公文書而支付買賣價款購入土地，如今因對政府土地登記制度之信賴而產生巨大損害，基隆市政府對其執行公務之原因造成人民財產之損害拒絕負擔損害賠償之責任，甚至連同多年來已對這 270 坪之土地所課徵之地價稅亦拒絕返還。聲請人遂依相關規定向基隆市稅捐稽徵處提出復查申請並請求依最新地政機關重測確定面積計算退回聲請人歷年溢繳地價稅，遭主管機關基隆市稅捐稽徵處予以駁回。聲請人不服，乃依序向基隆市政府、臺北高等行政法院及最高行政法院提起訴願、行政訴訟及上訴，均被駁回。
- 2、有關本案爭議訴訟詳情，請調閱本案全部訴願、訴訟資料卷宗。

三、對本案所持之見解

- 1、聲請人依稅捐稽徵法第二十一條、第二十八條及公法上不當得利之規定，請求退還溢繳稅款。主管行政機關基隆市稅捐稽徵處、基隆市政府訴願審議委員會、臺北高等行政法院及最高行政法院均依財政部訂頒之六十八年台財稅第三五五二一號及六十九年台財稅第三三七五六號函釋「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課徵土地稅之土地總歸戶冊中所載者不符，稅捐機關應自土地重測、複丈或分割等確定後之年期起改按新面積課稅，其因新舊面積之增減相較之下，致有多繳或少繳稅款情事者，未便適用稅捐稽徵法第二十一條及第二十八條之規定予以追繳或退稅」、「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，自無稅捐稽徵法第二十一條及第二十八條之適用，為維護土地登記制度之確定性，故本部六十八年台財稅第三五五二一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；惟嗣後經原地政機關依土地法第六十九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，自應依法退補」，作為判決或處分依據，駁回聲請人之訴願及行政訴訟請求。

- 2、土地乃固定之物，除非經天災地變等重大災害或自然變遷，自不應更改其原有樣貌面積。土地重測前後面積相異，乃因測量技術及施作方式之改良而有不同之結果。如今聲請人持有之土地面積因重測之結果短少 270 坪左右，也肇因於測量技術之精進，更證明短少之面積乃根本的從不存在，稅捐機關自無權對不存在的土地課徵地價稅；既已課稅即屬公法上之不當得利，於法亦自當返還其不當得利之溢徵稅款。
- 3、前揭財政部二紙函釋已明顯違反憲法保障人民財產權、中央法規標準法第五條第二項關於人民權利義務者應以法律定之及第六條應以法律規定之事項，不得以命令定之等相關規定。聲請人因信賴土地登記制度及政府所核發相關公文書致生財產損失 270 坪土地；另一方面，稅捐機關多年以來均對這莫須有的 270 坪土地課以地價稅，如今同為基隆市政府所轄之地政機關以重測證明此 270 坪土地面積乃事實不存在。對於不存在的土地課徵地價稅，復於發見所據以核課地價稅之土地面積有差異並經聲請人提出返還溢徵稅款申請時，基隆市稅捐稽徵處依據財政部二紙函釋作出不予退還之處分，將溢徵不當得利稅款強佔為己有，除違法外更嚴重侵犯人民財產權，明顯違反憲法第十五條之規定。若基隆市稅捐稽徵處無須返還其多年溢徵地價稅款，則證明此 270 坪土地面積乃事實存在；基隆市政府便應返還聲請人所憑空消失之土地；反之，則基隆市政府應返還聲請人溢繳地價稅款，其理甚明。
- 4、基隆市稅捐稽徵處、訴願審議委員會、臺北高等行政法院及最高行政法院逕依民國六十八年及六十九年財政部二紙以行政命令形式且侵害人民財產權、違憲、違法之釋函為法理依據，駁回聲請人之請求，確有違憲違法之虞；若行政機關之決定或法院之判決所依據之法令理由確定違反憲法，聲請人自應得依行政訴訟法關於再審之規定聲請再審，以資救濟。

附件一：基隆市政府（九〇）基府祕法字第〇四〇六一號訴願決定書影本乙份。

附件二：臺北高等行政法院九十年度判字第四六三九號判決書影本乙份。

附件三：最高行政法院九十二年度判字第一三八〇號判決書影本乙份。

此 致

司 法 院

聲 請 人 陳 ○ 銓

中 華 民 國 九 十 四 年 六 月 二 十 七 日

（附件三）

最高行政法院判決

九十二年度判字第一三八〇號

上 訴 人 陳 ○ 銓

被 上 訴 人 基 隆 市 稅 捐 稽 徵 處

代 表 人 王 源 寶

右當事人間因地價稅事件，上訴人對於中華民國九十一年六月二十日臺北高等行政法院九十年度訴字第四六三九號判決，提起上訴，本院判決如左：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

本件上訴人起訴主張：上訴人所有坐落基隆市信義區深澳○段槓○寮小段七九之一地號等四十五筆土地民國八十八年之地價稅，經被上訴人核定為新臺幣（下同）一、七四五、二七三元。惟其中深澳○段槓○寮小段七九之一地號等十筆土地之面積，經重測後確已嚴重減少，如以過去面積計繳地價稅，對納稅人不公等情，爰請判決免除本稅及加計之利息；塗銷囑託禁止處分不動產登記；土地重測後尚未公告確定之土地，暫於稅單中剔除，俟確定後補徵；或上訴人先行繳交稅款，公告完成後，依確定之面積計算稅額，加計利息核退溢繳稅款；另自八十三年至八十七年，五年間溢繳之地價稅新臺幣（下同）三四〇、九五五元，應依稅捐稽徵法第二十八條之規定予核退；對於未公告完成之土地，自八十八年起至公告完成之期間，應予免徵任何稅賦。

被上訴人則以：上訴人係對八十八年度核定之地價稅不服，被上訴人依法以復查程序受理，製作復查決定書函復，並加徵行政救濟利息，尚無不合。次查上訴人所有系爭土地基隆市信義區深○段七二八地號等（重測前為深澳○段槓○寮小段七九之一地號等）八筆土地，於八十八年地價稅納稅義務基準日（八十八年九月十五日）重測面積尚未確定，被上訴人依地政機關原通報面積課稅，並無不合，難謂有適用法令錯誤或計算錯誤，自不能適用稅捐稽徵法第二十八條予以退稅。又查上訴人滯欠八十八年地價稅一、七四五、二七三元，已達辦理稅捐保全標準，被上訴人函請基隆市信義地政事務所，辦理上訴人所有土地及房屋相當於應繳稅捐數額財產之禁止處分，亦無不合等語，資為抗辯。

原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，按「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅」、「地價稅由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，每年徵收一次……」、「地價稅依本法第四十條規定，每年一次徵收者，以九月十五日為納稅義務基準日；……各年（期）地價稅以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人……為納稅義務人。」分別為行為時土地稅法第十四條、第四十條及土地稅法施行細則第二十條所明定。又按稅捐稽徵法第二十八條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期末申請者，不得再行申請。」另依財政部六十八年八月九日台財稅第三五五二一號函釋：「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課徵土地稅之土地總歸戶冊中所載者不符，稅捐機關應自土地重測、複丈或分割等確定後之年期起改按新面積課稅；其因新舊面積之增減相較之下，致有多繳或少繳稅款情事者，未便適用稅捐稽徵法第二十一條及第二十八條之規定予以追繳或退稅。」及六十九年五月十日台財稅第三三七五六號函釋：「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，自無稅捐稽徵法第二十一條及第二十八條之適用，為維護土地登記制度之確定性，故本部六十八年台財稅第三五五二一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

後經原地政機關依土地法第六十九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，自應依法退補。」經核財政部上開函釋與稅捐稽徵法第二十八條規定意旨，並無不合，被上訴人依其所屬上級機關之函釋辦理，自無違法。查上訴人所有系爭基隆市信義區深○段七二八、七九七、七九八、七九九、八〇〇、八〇一、八〇二、九八〇地號（重測前為深澳○段槓○寮小段七九之一、一〇〇之一八九、一〇〇之一八八、一〇〇之一九四、一〇〇之一九三、一〇〇之一九二、一〇〇之一八七、一〇〇之一九一地號）等八筆土地，於八十八年地價稅納稅義務基準日（八十八年九月十五日）重測面積尚未確定，被上訴人依地政機關原通報面積課稅，並無不合。上訴人主張信義區深○段九八〇地號由八十七年重測開始，拖延至今已四年之久尚未公告，對於多年溢繳之土地稅賦應予核退乙節，查地價稅係由主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，每年徵收一次，並以九月十五日為納稅義務基準日，已如前述。揆諸財政部六十九年台財稅第三三七五六號函釋，本件於原地政機關更正原登記面積前，被上訴人亦無從予以核退。又查上訴人滯欠八十八年地價稅一、七四五、二七三元，已達辦理稅捐保全標準，被上訴人依稅捐稽徵法第二十四條第一項規定，以八十九年七月二十一日八九基稅法字第二一二八八號函請基隆市信義地政事務所，辦理上訴人所有坐落基隆市信義區培○路一八一、一八三地號土地及信義區東○街七十四巷三號房屋，相當於應繳稅捐數額財產之禁止處分，於法亦無不合。本件八十八年度地價稅係依據地政機關移送土地總歸戶冊原載面積核課，尚難謂有適用法令錯誤或計算錯誤之情形，上訴人請求依稅捐稽徵法第二十八條申請退稅，並非有理。上訴人徒執前詞，聲明坿訴願決定及原處分均撤銷。爰免除本稅外另加計之利息，塗銷所為之囑託禁止處分不動產登記。命經土地重測後，尚未公告確定之土地暫於稅單中剔除，俟確定後補徵；或上訴人先行繳交稅款，公告完成後，依確定之面積計算稅額，加計利息核退溢繳稅款云云，為無理由。上訴人另請求被上訴人應坿自八十三年至八十七年，五年間溢繳之地價稅金額三四〇、九五五元，應予核退。爰對於未公告完成之土地，自八十八年起至公告完成之期間，應予免徵任何稅賦云云；或係未向被上訴人請求給付，或未經訴願程序而逕予起訴，顯不合法，因之將上訴人之訴駁回。

上訴意旨略謂：政府於發給面積登錄權狀時，該登錄之面積即已錯誤，且地政機關證實權狀所載面積資料為謬誤，上訴人自得依稅捐稽徵法第二十八條規定，請求退還溢繳之稅款，此與土地稅法第十四條、第四十條及土地稅法施行細則第二十條就地價稅開徵程序所為規定無關。又稅捐稽徵法第二十八條並未規定，重測後發現之前面積錯誤不得退稅，亦未規定計算錯誤不包含重測後之面積變動而減少之面積錯誤，財政部六十八年八月九日台財稅第三五五二一號函及六十九年五月十日台財稅第三三七五六號函釋，將重測後面積減少之錯誤排除於稅捐稽徵法第二十八條退稅規定之外，顯係為己身利益對法律作擴大解釋，原判決引用該二函作為不予退稅之依據，適用法令自有錯誤。又上訴人於復查及訴願程序，均提出請求核退多年溢繳之稅款，僅於行政訴訟程序中方計算完成而提出，並非未經訴願程序，原判決以上訴人之起訴為不合法而予駁回，亦有違誤云云。按憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。準此，納稅義務人如無法律之依據，自無從享有減免繳納稅捐之優惠，乃屬當然。財政部六十八年八月九日台財稅第三五五二一號函釋：「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課徵土地稅之土地總歸戶冊中所載者不符，稅捐機關應自土地重測、複丈或分割等確定後之年期起改按新面積課稅；其因新舊面積之增減相較之下，致有多繳或少繳稅款情事者，未便適用稅捐稽徵法第二十一條及第二十八條之規定予以追繳或退稅」，及六十九年五月十日台財稅第三三七五六號函釋：「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，自無稅捐稽徵法第二十一條及第二十八條之適用」，乃主管機關基於租稅法律主義，為便利徵納雙方徵繳作業，於法律無追繳或退稅之明文所為之解釋性規定，難認有對稅捐稽徵法第二十一條及第二十八條作擴張解釋之違誤。上訴人主張原判決引用上開函作為不予退稅之依據，適用法令自有錯誤云云，殊無足採。次查本件原課徵之地價稅，係依土地稅法第十四條、第四十條及土地稅法施行細則第二十條之規定，以地政機關移送土地總歸戶冊原載面積核課，難謂有適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款之情形，自無適用稅捐稽徵法第二十八條予以退稅之餘地。上訴人訴請退還八十三年至八十七年之稅款，及對於未公告完成之土地，自八十八年起至公告完成之期間，應予免徵任何稅賦云云，於法無據，不應准許。原判決以其未向被上訴人請求給付，或未經訴願程序而逕予起訴，顯不合法，予以駁回，理由容有未洽，惟其結果並無不同，仍應予維持。上訴論旨，執前述理由，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第二百五十五條第一項、第九十八條第三項前段，判決如主文。

中 華 民 國 九 十 二 年 十 月 十 六 日
(本件聲請書其餘附件略)

參考法條：中華民國憲法 第 19、143 條 (36.01.01)

土地法 第 69 條 (95.06.14)

稅捐稽徵法 第 21、24、28 條 (96.03.21)

土地稅法施行細則 第 20 條 (94.12.16)

行政訴訟法 第 98、255 條 (87.10.28)

土地稅法 第 14、15、22、40、43、44 條 (94.01.30)