

訴 願 人 楊○○

訴 願 人 楊○○

訴 願 人 楊○○

訴 願 人 楊○○

兼上 3 人送達代

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 100 年 5 月 9 日北市稽北投甲字第 10030584 500 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人等 4 人於民國（下同）65 年 7 月 27 日因繼承取得共同共有本市豐年段 1 小段 XXX 至 X

XX 及 XXX 地號等 6 筆土地（下稱系爭土地），嗣訴願人等 4 人於 78 年 7 月 25 日立約出售系爭

土地予案外人朱○○，並於 78 年 8 月 1 日向原處分機關所屬北投分處申報土地移轉現值，並依行為時平均地權條例第 45 條及農業發展條例第 27 條規定申請免徵土地增值稅，經該分處核准免徵土地增值稅在案。旋原處分機關查得系爭土地係第三人利用朱○○農民身分所購買，原處分機關所屬北投分處遂於 80 年發單補徵訴願人等 4 人原免徵土地增值稅共計新臺幣（下同）1 億 549 萬 2,858 元，嗣訴願人等 4 人分別於 80 年 10 月 24 日、81 年 1 月 7

日、18 日及 6 月 25 日繳納完畢在案。

二、嗣訴願人楊○○於 88 年 3 月 15 日向原處分機關所屬北投分處申請退還上開土地增值稅，經該分處否准所請。訴願人楊○○不服，提起訴願、再訴願，均未獲變更。又向臺北高等行政法院提起行政訴訟，經該院以 93 年 2 月 18 日 91 年度訴字第 5402 號判決：「原告之

訴駁回。」訴願人楊○○向最高行政法院提起上訴，經該院以 93 年 5 月 19 日 93 年度判

字 第 639 號判決駁回其上訴而告確定。

三、又訴願人等 4 人於 100 年 1 月 21 日再向原處分機關申請退還上開土地增值稅，經原處分機關

以 100 年 5 月 9 日北市稽北投甲字第 10030584500 號函復訴願人等 4 人否准所請。該函於 1

00 年 5 月 13 日送達，訴願人等 4 人不服，於 100 年 6 月 2 日在本府訴願審議委員會網站聲明

訴願，100 年 6 月 3 日補具訴願書，6 月 27 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。理由

一、按稅捐稽徵法第 28 條規定：「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。」

土地稅法第 28 條前段規定：「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。」

行為時平均地權條例第 45 條規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。依前項規定免徵土地增值稅之農業用地，於變更為非農業使用後再移轉時，應以其前次權利變更之日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」

行為時農業發展條例第 27 條規定：「農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」

財政部 80 年 6 月 18 日臺財稅第 800146917 號函釋：「主旨：免徵土地增值稅之農業用地

，如經查明係第三者利用農民名義購買，則原無免徵土地增值稅之適用，應予補徵原免徵稅額。說明：……如經查明係第三者利用農民名義購買農地，則屬脫法行為，依實質課稅原則，應無免徵土地增值稅之適用。」

81 年 5 月 6 日臺財稅第 810170239 號函釋：「主旨：朱○○於七十八年取得貴市 XX 段一小段 XXX 地號等六筆免徵土地增值稅之農業用地，既經查明係第三者利用朱君農身分購買，則原無免徵土地增值稅之適用，應依本部八十年六月十八日台財稅第八〇〇一

四六九一七號函釋，補徵原免徵稅額.....。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 案外人朱○○領有自耕能力證明書，其戶籍謄本職業欄記載為農民，原處分機關 80 年間以朱○○係信託登記之人頭，應開單補徵土地增值稅，其認定事實之依據為何？復以信託法於 85 年 1 月 6 日制定，買賣當時並無信託法規定，原處分機關如何認有信託登記？其未附具理由及證據，亦未通知訴願人等 4 人或案外人答辯申復，違反行政程序法第 96 條規定，依同法第 111 條規定，其補徵土地增值稅處分無效。又原處機關如認朱○○非自耕農，則依行為時土地法第 30 條規定，系爭土地所有權之移轉無效，應撤銷系爭土地因買賣所為之移轉登記，而非以補徵土地增值稅懲罰訴願人等 4 人。
- (二) 系爭土地移轉登記後，倘未繼續作農業使用，依行為時土地稅法第 55 條之 2 規定，應對買受人處罰鍰，土地增值稅仍應予以免徵。故原處分機關補徵上開土地增值稅，適用法律錯誤，應依法加計利息退還。另訴願人楊○○於 88 年申請退還土地增值稅乙案，雖經最高行政法院認為退稅請求權已罹 5 年消滅時效為由判決駁回上訴。惟依 98 年 1 月 23 日新修正稅捐稽徵法第 28 條規定，原處分機關因適用法令錯誤致訴願人等 4

人

溢繳土地增值稅，已無 5 年消滅時效之適用，原處分機關補徵土地增值稅之處分並未經判決確定。

三、經查原處分機關因查得系爭土地於 78 年 8 月 1 日申報土地移轉現值時，係第三人利用朱○○農民身分購買系爭土地，以脫免土地增值稅之課徵，依實質課稅原則，核無行為時平均地權條例第 45 條及農業發展條例第 27 條關於免徵土地增值稅規定之適用，原處分機關乃據以補徵土地增值稅計 1 億 549 萬 2,858 元，並經訴願人等 4 人分別於 80 年 10 月 24 日、

81 年 1 月 7 日、18 日及 6 月 25 日繳納完畢，訴願人等 4 人對於上開土地增值稅之核課處分並

未申請復查，有土地增值稅申報書、土地登記謄本、繼續耕作承諾書、自耕能力證明書、免徵土地增值稅審核表、繳款書收據等影本附卷可稽，是該補徵土地增值稅之處分已生形式確定力。訴願人等 4 人以系爭土地於 78 年移轉予具自耕農身分之朱○○為真實，系爭土地應免徵土地增值稅為由，主張原處分機關補徵土地增值稅係適用法令有錯誤，乃依稅捐稽徵法第 28 條規定申請退還上開土地增值稅。原處分機關以系爭土地補徵土地增值稅之處分，並無適用法令錯誤之情形，乃審認訴願人等 4 人退還土地增值稅之申請，核與稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定不符，而否准所請，自屬有據。

四、至訴願人等 4 人主張原處分機關並未提出其認定系爭土地係第三人信託登記予朱○○之證據，其據以補徵土地增值稅之處分為無效；系爭土地移轉後若未作農用應處罰買受人

，而非補徵出賣人土地增值稅，故原處分機關補徵土地增值稅之處分係適用法令錯誤，應依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定退稅云云。按稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所定，係以課稅

處分有適用法令錯誤或計算錯誤情事，致納稅義務人溢繳稅款為要件。而該條所稱之「適用法令錯誤」，就法條之文義及立法目的觀之，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，並不包括對於課稅之經濟事實有認定錯誤之情形。若認稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定之請求，與稅捐稽徵法第 35 條規定之行政救濟程序關於違法與適用法令錯誤，二者解釋相同，豈非於一般行政救濟程序外，又設第二次要件相同之行政救濟程序，終非立法之原意。是稅捐稽徵法 28 條第 2 項規定所稱之「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，至於納稅義務人主張課稅處分認定事實錯誤，進而為適用法令錯誤之爭執，則應依稅捐稽徵法 35 條第 1 項規定，申請復查，非屬得依稅捐稽徵法第 28 條規定請求退稅之範疇。有最高法院 100 年 7 月 28 日 100 年度判字第 1302 號判決意旨可參。經查訴願人等 4 人主張原處

分

機關認定系爭土地乃第三人利用朱○○農民身分購買以脫免土地增值稅之課稅經濟（要件）事實有錯誤，故其補稅之處分係適用法令錯誤等情，並非訴願人等 4 人基於確定土地增值稅之課稅經濟（要件）事實而僅單純適用法令有所錯誤之情形，而係對於課稅要件事實（經濟事實）有所爭議，依上開說明，應依稅捐稽徵法第 35 條規定申請復查以資救濟，非屬得依稅捐稽徵法第 28 條規定請求退稅之範疇。訴願人等 4 人繳納上開土地增值稅後既未申請復查爭執課稅要件事實，則原處分機關對於本件課徵土地增值稅之經濟事實或要件事實之認定，對於訴願人等 4 人已發生拘束力。訴願人等 4 人再於 100 年 1 月 21 日對於本件土地增值稅之課稅要件事實爭執，原處分機關審認訴願人等 4 人並非本於確定之課稅要件事實而僅單純適用法令有所錯誤之情形，乃以訴願人等 4 人之退稅請求與稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所規定之適用法令錯誤致溢繳稅款之退稅要件不合，否准其等退稅之申請，並無違誤。是訴願主張，不足憑採。從而，原處分機關否准訴願人等 4 人退還土地增值稅之申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	蔡	立	文
副主任委員	王	曼	萍
委員	陳	石	獅
委員	紀	聰	吉
委員	戴	東	麗
委員	柯	格	鐘

委員 范 文 清

委員 王 韻 茹

委員 覃 正 祥

中華民國 100 年 9 月 8 日市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

(臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號)