

臺北市政府 101.01.11. 府訴字第 10109000400 號訴願決定書

訴 願 人 吳○○

訴 願 代 理 人 凃○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因退還土地增值稅事件，不服原處分機關民國 100 年 8 月 26 日北市稽中南字第 10032348

700 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

訴願人母親吳楊○○【民國（下同）97 年 4 月 4 日死亡】將其原有本市中山區正義段 1 小段 27

1 地號持分土地（下稱系爭土地）於 95 年 7 月 18 日立約出售予訴願人，並向原處分機關所屬中

南分處（下稱中南分處）申報系爭土地之移轉現值及土地增值稅，經中南分處核定應納之土地增值稅為新臺幣（下同）119 萬 9, 082 元（納稅義務人吳楊○○已於 95 年 8 月 4 日繳納完竣

）在案，系爭土地於 95 年 8 月 9 日辦竣所有權移轉登記。嗣前開所有權移轉登記，經本市中山地政事務所於 97 年 6 月 27 日塗銷，回復原土地所有權人登記為吳楊○○。訴願人以系爭土地之土地增值稅係其繳納為由，委由訴願代理人 凃○○分別於 100 年 7 月 1 日、7 月 15

日及 7 月 19 日向中南分處申請撤銷上開土地移轉現值之申報及退還其代納稅義務人吳楊○○繳納之土地增值稅，嗣經該分處以 100 年 8 月 5 日北市稽中南甲字第 10032 3138 00 號函復訴願人之代理人凃○○，並副知訴願人，依其所提供之銀行存摺影本等資料，尚難證明上開稅款係由訴願人繳納，請以全體繼承人名義另行檢附相關證明文件申請退稅。訴願人不服，於 100 年 8 月 11 日第 1 次向本府提起訴願。嗣經原處分機關重新審查後，以其所屬分處係

內部單位，倘欲對外作成行政處分，應以原處分機關名義為之，乃以 100 年 8 月 26 日北市稽中南字第 10032348700 號函通知訴願人之代理人凃○○，並副知訴願人及本府訴願審議委員會，撤銷上開中南分處 100 年 8 月 5 日北市稽中南甲字第 10032313800 號函，並同意退還土地增值稅予被繼承人吳楊○○之全體繼承人，請訴願人於文到 10 日內，檢附以全體繼承人

名義申請退稅之申請書等資料，以憑辦理退還土地增值稅事宜。該函於 100 年 9 月 1 日送達，嗣經本府以原處分已不存在為由，以 100 年 10 月 19 日府訴字第 10009118600 號訴願決定：「訴願不受理。」其間，訴願人仍不服原處分機關 100 年 8 月 26 日北市稽中南字第 10032348700 號函，於 100 年 9 月 6 日向本府提起訴願，同年 10 月 4 日及 11 月 10 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按土地稅法第 5 條規定：「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。……前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」第 5 條之 1 規定：「土地所有權移轉，其應納之土地增值稅，納稅義務人未於規定期限內繳納者，得由取得所有權之人代為繳納。依平均地權條例第四十七條規定由權利人單獨申報土地移轉現值者，其應納之土地增值稅，應由權利人代為繳納。」第 28 條規定：「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。……。」第 49 條規定：「土地所有權移轉或設定典權時，權利及義務人應於訂定契約之日起三十日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。……。」

民法第 1148 條規定：「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。但權利、義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。……。」第 1151 條規定：「繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有。」

行政院 56 年度判字第 231 號判例：「……依法固無代納該項土地地價稅之義務；……而以原業主即原納稅義務人之名義，代完納該項稅款，縱於事後對原業主是否欠稅發生疑義，以原告係以原業主之名義繳納該項欠稅，亦無以其自己名義請求退稅之理。被告官署通知拒絕，於法並無違誤。……關於原告墊款代繳該項欠稅，應依其是否受原業主之委任，分別依委任或無因管理之法則，向原業主請求償還，實無提起行政爭訟之餘地。」

58 年度判字第 517 號判例：「原告為業主代繳之地價稅，……其納稅義務人顯係前業主而非原告。縱令事實上係由原告代繳，但不能因此變更公法上納稅義務之主體。……如為退稅之申請，僅能由繳稅之原業主為之，其代繳稅款之原告，自無以自己名義請求退稅之權利。……。」

69 年度判字第 1 號判例：「按土地增值稅除土地所有權無償移轉者外，以原土地所有權人為納稅義務人，其由取得所有權人申報並代為繳納者，既係代為繳納，納稅主體自仍

為原來之納稅義務人，而非代繳之人。」財政部 74 年 6 月 12 日臺財稅第 17451 號函釋：「已納之土地增值稅，倘發生退還情事，原則上應以繳款通知書上所載納稅義務人為退還之對象；惟如該應退稅款係由權利人向稽徵機關申請代繳有案，或權利人能提示證明該項應退稅款確係由權利人代為繳納，並經稽徵機關查明屬實者，應准由代繳人辦理切結手續後，退還代繳人。」90 年 11 月 8 日臺財稅字第 0900456857 號函釋：「主旨：喬李○○女士出售土地，已申報土地移轉現值並繳納土地增值稅，在未辦竣移轉登記前死亡，其繼承人分割遺產後，可否由辦竣遺產分割登記取得該土地所有權之繼承人喬○○會同承買人申請撤銷原移轉現值申報，又其應退土地增值稅款可否由喬○○一人受領一案。說明：二、查民法第 1151 條規定，繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有。本案土地於申請撤銷申報時既已辦竣遺產分割登記，其共同共有之關係已消滅，應可由取得該土地所有權之繼承人喬○○會同承買人申請撤銷申報；至其應退土地增值稅款可否由喬○○一人受領一節，按已繳納之稅款如擬退還，本應退還予原納稅人，若納稅人死亡，該未退稅捐即成遺產債權，當被繼承人同時遺有土地及應退之土地增值稅時，由於土地及債權並非必然需由同一人繼承，故如遺產分割協議書就債權之歸屬並未明定，則該項債權如何分割尚有協調空間，是不宜逕以繼承人之一為退還稅款對象，以免滋生爭議。」

二、本件訴願及補充理由略以：系爭土地之土地增值稅及其他相關稅款，係由訴願人之○○銀行萬華分行帳戶內存款轉帳代繳完竣。

贈與稅部分，財政部臺北市國稅局已准予退還溢繳之贈與稅 242 萬 5,011 元，國庫支票開立抬頭為吳楊○○，正協調中。系爭土地係由訴願人母親吳楊○○贈與訴願人，為適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，才以買賣方式申報移轉，並有繳納贈與稅。原處分機關要求訴願人提出土地增值稅並未從土地買賣土地價款中扣除之事證，因本案原屬贈與，根本無買賣資料流程。原處分機關未能依實質課稅原則，其否准退還土地增值稅予訴願人之處分應予撤銷。原處分機關將中南分處否准退稅之函文作廢並否准退稅，於程序上有矛盾，構成欠缺合理充分理由之行為，已違反一事不再理原則、誠實信用原則與信賴保護原則。

三、查本案訴願人母親吳楊○○將其原有系爭土地於 95 年 7 月 18 日立約出售予訴願人，並於同日向中南分處申報系爭土地之移轉現值及土地增值稅，經中南分處核定土地增值稅為 119 萬 9,082 元，並由納稅義務人吳楊○○於 95 年 8 月 4 日繳納完竣在案。系爭土地於

95

年 8 月 9 日辦竣所有權移轉登記。嗣前開所有權移轉登記，經本市中山地政事務所於 97 年 6 月 27 日塗銷，回復原土地所有權人登記為吳楊○○。有土地現值（土地增值稅）申報書、土地建築改良物買賣所有權移轉契約書、地籍資料查詢、土地增值稅繳款書、戶政

連線除戶資料等影本附卷可稽。是原處分機關以訴願人母親為系爭土地之納稅義務人，因納稅義務人已死亡，乃同意退還上開土地增值稅予吳楊○○之全體繼承人，而否准退還上開土地增值稅予訴願人之處分，自屬有據。

四、至訴願人主張系爭土地之土地增值稅係由其繳納，應退還予訴願人乙節。按有償移轉土地所有權者，其土地增值稅之納稅義務人係原土地所有權人，若由買受取得所有權之人依土地稅法第 5 條之 1 規定申報並代為繳納土地增值稅者，既係代納稅義務人繳納土地增值稅，納稅之主體自仍為原來之納稅義務人而非代繳之人，縱令事實上由他人代繳土地增值稅，亦不能因此變更公法上納稅義務之主體，如為退稅之申請，僅能由納稅義務人為之，其代繳稅款之人，自無以自己名義請求退稅之權利，有最高行政法院 56 年度判字第 231 號、58 年度判字第 517 號及 69 年度判字第 1 號等判例意旨可資參照。經查本案系

爭

土地之土地增值稅納稅義務人為吳楊○○，系爭土地增值稅亦無土地稅法第 5 條之 1 所定代繳之情形，此為訴願人所不爭執，是訴願人並非經原處分機關核准代繳有案之權利人，其所檢附之○○銀行萬華分行存摺影本記載 95/08/04 轉帳 支出 1,226,469.00，及土地增值稅繳款書記載應納稅額 119 萬 9,082 元，95 年 8 月 4 日同上開分行收訖等，二者

金

額不同，復查吳楊○○繼承人之一吳○○於 100 年 6 月 1 日向中南分處主張上開應退稅款為吳楊○○之遺產，請求按其應繼分將應退稅款三分之一退還等情，尚難審認系爭土地之土地增值稅實際上係由訴願人負擔代繳。則訴願人既無法證明上開應退稅款係由其代繳，自無以自己名義申請退稅之公法上權利。再查本件吳楊○○於 97 年 4 月 4 日死亡，該筆未退之土地增值稅為其遺產債權，在該遺產債權之歸屬未經全體繼承人明定前，依財政部 90 年 11 月 8 日臺財稅字第 0900456857 號函釋意旨，自不得逕以繼承人之一訴願人

單

獨為退還土地增值稅之對象。又查本件經原處分機關函詢財政部臺北市國稅局，經該局函復其核准退還贈與稅之退稅支票之受款人亦為被繼承人吳楊○○。末查原處分機關以本件處分函撤銷中南分處 100 年 8 月 5 日北市稽中南甲字第 10032313800 號函及重為否准之處分，其法令依據及理由於該函中已敘明，並無訴願人所指違反一事不再理原則、誠實信用原則與信賴保護原則之情事。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關之處分，揆諸前揭規定、判例及函釋意旨，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 劉 宗 德

委員 陳 石 獅
委員 紀 聰 吉
委員 戴 東 麗
委員 柯 格 鐘
委員 葉 建 廷
委員 范 文 清
委員 王 韻 茹
委員 覃 正 祥
委員 傅 玲 靜

中華民國 100 年 1 月 11 日

市長 郝龍斌請假
副市長 陳威仁代行

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）