

訴 願 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因土地增值稅及契稅事件，不服原處分機關民國 101 年 6 月 7 日北市稽南港字第 10130363000 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

訴願人於民國（下同）100 年 5 月 9 日檢附臺灣士林地方法院 100 年 3 月 8 日 99 年度重訴字第 213 號民事判決（下稱系爭民事判決）及該院 100 年 4 月 18 日確定證明書，單獨向原處分機關所屬南港分處（下稱南港分處）申報案外人○○○所有本市南港區○○段○○小段○○地號土地及其地上房屋門牌號碼為本市南港區○○路○○段○○號 5 層樓房屋（下稱系爭房地）所有權中應有部分均 1/5 移轉之土地增值稅及契稅，經該分處核定系爭土地應納土地增值稅為新臺幣（下同）5 萬 3,441 元，系爭房屋應納契稅為 8,479 元，訴願人已於 100 年 5 月 27 日繳納完畢，並於同年 8 月 18 日辦竣系爭房地所有權移轉登記在案。嗣訴願人於 101 年 5 月 28 日委託案外人○○○向南港分處申請退還上開土地增值稅及契稅，經原處分機關以 101 年 6 月 7 日北市稽南港字第 10130363000 號函復否准所請。該函於 101 年 6 月 8 日送達，訴願人不服，於 101 年 7 月 6 日向本府提起訴願，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 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。三、土地設定典權者，為出典人。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。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。」第 33 條第 1 項第 1 款規定：「土地增值稅之稅率，依下列規定：一、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額未達百分之一百者，就其漲價總數額徵收增值稅百分之二十。」

契稅條例第 2 條規定：「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。但在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。」第 3 條規定：「契稅稅率如下：一、買賣契稅為其契價百分之六。二、典權契稅為其契價百分之四。三、交換契稅為其契價百分之二。四、贈與契稅為其契價百分之六。五、分割契稅為其契價百分之二。六、占有契稅為其契價百分之六。」第 7 條規定：「贈與契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。」第 16 條規定：「納稅義務人應於不動產買賣、承典、交換、贈與及分割契稅成立之日起，或因占有而依法申請為所有人之日起三十日內，填具契稅申報書表，檢附公定格式契約書及有關文件，向當地主管稽徵機關申報契稅。但未辦建物所有權第一次登記之房屋買賣、交換、贈與、分割，應由雙方當事人共同申報。不動產移轉發生糾紛時，其申報契稅之起算日期，應以法院判決確定日為準。……。」

二、本件訴願理由略以：訴願人已代案外人○○○繳納本件土地增值稅 5 萬 3, 441 元，經另案提起民事訴訟向○○○請求返還該稅款，法官以訴願人未向稅捐單位主張系爭土地係因繼承移轉而判決訴願人敗訴，惟○○○於 95 年 8 月 18 日曾偽造繼承登記，訴願人為真正繼承權人，

故請退還稅款。

- 三、查訴願人訴請○○○移轉系爭房地之民事訴訟，業經臺灣士林地方法院以 99 年度重訴字第 213 號民事判決被告○○○應將系爭房地之應有部分 1/5 移轉登記予原告即訴願人，該判決於 100 年 4 月 12 日確定在案。經查該判決審認系爭房地為○○所遺留之遺產，○○○因○○之代筆遺囑記載其分得持分 2/5 辦理繼承登記，○○○與訴願人就系爭房地另為協議，協議內容為訴願人取得事實欄所述門牌號碼房屋之第 1 樓及其坐落土地（即系爭房地所有權中應有部分均為 1/5），並說明該協議並無任何補償稅賦之約定。復查訴願人於 100 年 5 月 9 日檢附系爭民事判決及判決確定證明書，單獨向南港分處申報○○○所有系爭房地所有權中應有部分均 1/5 移轉之土地增值稅及契稅，經該分處核定系爭房地應納之土地增值稅及契稅分別為 5 萬 3,441 元及 8,479 元，業經訴願人於 100 年 5 月 27 日繳納完畢，並辦竣所有權移轉登記在案。
- 四、再查訴願人另向臺灣士林地方法院內湖簡易庭訴請○○○給付其代繳之土地增值稅，經該庭以 101 年度湖簡字第 148 號民事判決訴願人此部分敗訴，理由為上開協議，○○○同意將其所有系爭房地之應有部分 1/5 以無償方式移轉與訴願人，因○○○未履行協議，訴願人起訴○○○履行協議，已如上開判決理由中詳述，該案既非「分割遺產」而係「履行兩造間之協議」，且依該判決理由所載，訴願人並未有任何對待給付，兩造間確實是無償之移轉，而訴願人在繳納土地增值稅時，亦不曾向稅捐單位主張是因繼承而受移轉系爭土地，則訴願人既不主張系爭土地之取得係繼承而取得，其餘又無訴願人有給付對價給張莉君之事實，則○○○抗辯係無償移轉系爭土地給訴願人，應認可取，從而依平均地權條例第 37 條規定（即土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款規定），應由受無償移轉之訴願人負擔土地增值稅，訴願人主張○○○負擔土地增值稅，難認有據，此部分，不能准許，應予駁回。準此，訴願人嗣後向原處分機關主張其係因繼承取得系爭房地，無須繳納土地增值稅及契稅，即與其 100 年 5 月 9 日持系爭民事判決單獨申報系爭房地應有部分 1/5 無償方式移轉之土地增值稅及契稅之基礎事實不同，訴願人空言主張上開移轉係因繼承取得，卻未提出相關證明文件，尚難謂其有稅捐稽徵法第 28 條所定得申請退還溢繳稅款之事由存在，原處分機關否准其退稅之申請，自屬有據。
- 五、至訴願人主張系爭土地係因繼承移轉，應免徵土地增值稅，且非課徵

契稅之原因，請准予退稅云云。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。有最高行政法院 100 年 7 月 28 日 100 年度判字第 1302 號判決意旨可參。經查訴願人本因執系爭民事判決（無償）移轉申請土地增值稅及契稅之核定，原處分機關依其申報核定土地增值稅及契稅，訴願人對上開核定並無不服，並已繳納稅款在案，嗣卻主張與前開課稅經濟（要件）事實不同之繼承取得系爭房地，而主張原處分機關認定系爭土地係因判決無償移轉，應課徵土地增值稅及契稅之課稅經濟（要件）事實有錯誤，故其課稅之處分係適用法令錯誤等情，然此並非稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，係基於確定土地增值稅及契稅之課稅經濟（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。訴願人對於上開核定應納之土地增值稅及契稅，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及契稅之經濟事實或要件事實之認定，對於訴願人已發生拘束力。訴願人再於 101 年 5 月 28 日對於本件土地增值稅及契稅之課稅要件事實爭執（主張系爭房地係因繼承移轉而非因判決無償移轉），原處分機關審認訴願人並非本於確定之課稅要件事實而僅屬單純適用法令有所錯誤之情形，乃以訴願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，否准其退稅之申請，並無違誤。訴願主張，不足憑採。從而，原處分機關否准訴願人退還土地增值稅及契稅之申請，揆諸首揭規定，並無不合，應予維持。

六、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（公出）
副主任委員 王曼萍（代理）
委員 劉宗德
委員 陳石獅
委員 紀聰吉
委員 柯格鐘
委員 范文清
委員 覃正祥
委員 傅玲靜
委員 吳秦雯

中華民國 101 年 9 月 20 日

市長 郝龍斌

法務局局長 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，向臺灣臺北地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。（臺灣臺北地方法院行政訴訟庭地址：新北市新店區中興路 1 段 248 號）