

訴願人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因申請退還土地增值稅事件，不服原處分機關民國 114 年 5 月 9 日北市稽文山丙字第 1145103178 號函，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

一、訴願人於民國（下同）111 年 7 月 22 日與案外人○○○（下稱○君）立約購買○君所有本市文山區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積 2,646 平方公尺，權利範圍 67/10,000，持分面積 17.73 平方公尺，下稱系爭土地；地上建物門牌為本市文山區○○路○○段○○號○○樓之○○，權利範圍為全部；下合稱系爭房地），於同日由其等 2 人之代理人○○○（下稱○君）向原處分機關所屬文山分處（下稱文山分處）申報土地增值稅（土地現值），經原處分機關開立土地增值稅繳款書予納稅義務人即案外人○君，並於 111 年 8 月 30 日完納土地增值稅新臺幣（下同）46 萬 7,548 元（下稱系爭土地增值稅款）在案。惟未辦理系爭土地所有權移轉登記。

二、嗣訴願人以案外人○君無法履行系爭土地之買賣契約義務，經法院判決認定系爭土地移轉之買賣契約經訴願人合法有效解除等為由，於 114 年 5 月 1 日以撤回土地現值申報申請書（下稱撤回申請書）檢附系爭房地不動產買賣契約書、土地增值稅繳款書、臺灣高等法院 114 年 1 月 23 日 113 年度重上字第 338 號民事判決（下稱系爭民事確定判決）及該判決確定證明書等資料，向文山分處申請撤回土地移轉現值申報，並申請退還系爭土地增值稅款予訴願人。案經原處分機關依土地所有權移轉或設定典權申報現值作業要點第 10 點及財政部 75 年 5 月 14 日台財稅第 7548818 號函釋意旨，以 114 年 5 月 1 日北市稽文山丙字第 1145204750 號函（下稱 114 年 5 月 1 日函）請案外人○君就訴願人申請事項依限提出說明，經案外人○君以 114 年 5 月 6 日撤回土地現值申報申請書，向文山分處申請撤回土地移轉現值申報，並申請退還系爭土地增值稅款予○君。經原處分機關審認○君為系爭土地所有權人，依土地稅法第 5 條第 1 項規定，為系爭土地增值稅款之納稅義務人，原處分機關爰以 114 年 5 月 9 日北市稽文山丙字第 1145103401 號函（下稱 114 年 5 月 9 日函

) 通知○君，系爭土地增值稅款將匯入其指定金融機構存款帳戶。原處分機關另以同日北市稽文山丙字第 1145103178 號函（下稱原處分）通知訴願人，因其非本案之納稅義務人，依稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定，系爭土地增值稅款應退還納稅義務人即案外人○君，乃否准所請。原處分於 114 年 5 月 12 日送達，訴願人不服，於 114 年 6 月 11 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

一、按土地稅法第 5 條第 1 項第 1 款、第 2 項規定：「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。」「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……。」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。……」第 28 條本文規定：「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，權利人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。但依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報其移轉現值。主管稽徵機關應於申報土地移轉現值收件之日起七日內，核定應納土地增值稅額，並填發稅單，送達納稅義務人。但申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之案件，其期間得延長為二十日。權利人及義務人應於繳納土地增值稅後，共同向主管地政機關申請土地所有權移轉或設定典權登記。主管地政機關於登記時，發現該土地公告現值、原規定地價或前次移轉現值有錯誤者，立即移送主管稽徵機關更正重核土地增值稅。」

稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起十年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起十五年間不行使而消滅。」

土地所有權移轉或設定典權申報現值作業要點第 1 點規定：「為聯繫地政、稅捐稽徵機關，辦理土地所有權移轉或設定典權申報現值作業，特訂定本要點。」第 10 點本文規定：「土地所有權移轉或設定典權，經向稅捐稽徵機關申報現值後，如有申請撤銷者，應由雙方當事人敘明理由並檢附有關文件以書面向稅捐稽徵機關提出之。」

財政部 74 年 6 月 12 日台財稅第 17451 號函釋（下稱 74 年 6 月 12 日函釋）：「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，或權利人能提出證明該項應退稅款，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。」

75 年 5 月 14 日台財稅第 7548818 號函釋：「土地所有權移轉或設定典權，經向稅捐機關申報現值後，如申請撤銷，依『土地所有權移轉或設定典權申報現值作業要點』第 10 點規定，應由雙方當事人以書面向稅捐機關提出；惟如當事人一方已向他方解除契約後，單獨申請撤銷申報者，可由稅捐機關依職權以書面徵詢他方意見，除他方書面表示同意撤銷者外，依上開第 10 點規定，應不予撤銷申報。」

88 年 4 月 29 日台財稅第 881912473 號函釋（下稱 88 年 4 月 29 日函釋）：「主旨：土地增值稅由權利人繳納，惟其繳納稅款係自應給付之買賣土地價款中扣除，如有退還可否退還權利人一案。說明：二、本部 74 年 6 月 12 日台財稅第 17451 號函釋係針對稅款非由納稅義務人支付，而確為權利人出資代繳之案件，嗣後如發生應行退還之情事，理應退還實際出資繳納之代繳人所為之釋示。本案既經查明土地增值稅雖由權利人○君先代繳，惟該稅款係自應給付原土地所有權人之買賣土地價款中扣除，則○君形式上雖為代繳人，實質上稅款仍由出售人負擔，其退稅款應無上揭函釋退還代繳人規定之適用。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 原處分機關錯誤解讀土地稅法第 5 條第 1 項規定之有償移轉，從法條文意解釋，有效的有償移轉才有土地增值稅之納稅義務人為原所有權人；但在買賣契約經合法解除，買賣契約之法律關係自始消滅、不存在情形下，不符合「土地為有償移轉」之要件；原處分機關對土地稅法第 5 條錯誤之解釋，並將錯誤納稅義務人之概念援引適用至稅捐稽徵法第 28 條第 1 項，實有適用法律錯誤。
- (二) 臺灣高等法院系爭民事確定判決認定系爭房地買賣契約經訴願人依法解除，依民法第 259 條應返還全部價金，然履保專戶因土地增值稅繳納扣款而有短缺情形，原處分機關扣款無法律上原因，致訴願人受有損害。本件訴願人援引公法上不當得利之概念、行政訴訟法第 8 條、民法第 179 條、法務部 108 年 7 月 19 日法律字第 10803509930 號函意旨等，就司法實務所認定存在之公法不當得利請求部分，請原處分機關應返還系爭土地增值稅款予訴願人。

三、查訴願人於 111 年 7 月 22 日與案外人○君立約購買○君所有之系爭土地，並由代理人○君於同日向文山分處申報土地增值稅，經原處分機關開立土地增值稅繳款書予納稅義務人即案外人○君，並於 111 年 8 月 30 日完納系爭土地

增值稅款在案，惟未辦理系爭土地所有權移轉登記。嗣訴願人以○君無法履行契約義務、法院判決契約解除等為由，於 114 年 5 月 1 日向文山分處申請撤回系爭土地之土地移轉現值申報，並申請退還系爭土地增值稅款予訴願人。經原處分機關以 114 年 5 月 1 日函請案外人○君依限說明，經案外人○君申請撤回系爭土地移轉現值申報並申請退還系爭土地增值稅款，原處分機關乃以 114 年 5 月 9 日函通知○君，系爭土地增值稅款將匯入其指定金融機構存款帳戶；原處分機關另以訴願人非系爭土地之土地增值稅納稅義務人，否准訴願人退稅申請；有 111 年 7 月 22 日之土地增值稅（土地現值）申報書、土地所有權買賣移轉契約書、111 年 6 月 13 日系爭房地不動產買賣契約書、系爭土地土地登記第一類謄本（所有權個人全部）、建物登記第一類謄本（所有權個人全部）、系爭民事確定判決、訴願人之撤回申請書、原處分機關 114 年 5 月 1 日及 114 年 5 月 9 日函、案外人○君撤回申請書、土地增值稅繳款書及○君退稅主檔截圖等影本附卷可稽。原處分自屬有據。

四、至訴願人主張土地稅法第 5 條第 1 項所定有償移轉指有效的有償移轉，本案買賣契約解除、納稅義務人非○君，應退還系爭土地增值稅款予訴願人云云：

(一) 按因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起 10 年內提出具體證明，申請退還；為稅捐稽徵法第 28 條第 1 項本文所明定。上開規定係指國家因上述事由致溢領稅款，就其受領之金錢給付，無租稅債權存在，屬無法律原因而受有利益，人民方得向稅捐稽徵機關申請返還溢繳之稅款。次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，如發生退還土地增值稅之情事，原則上應以繳款通知書所載納稅義務人為退稅對象，惟該退稅款如係由權利人向稅捐稽徵機關申請代繳有案，或權利人能提出證明該項應退稅款，係由權利人代為繳納，並經稅捐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；惟土地增值稅之繳納係自應給付之買賣土地價款中扣除者，因買賣土地價款應係給付予原土地所有權人，則該土地增值稅形式上雖係由權利人先代繳，實質上稅款仍由出售人負擔，故該土地增值稅之退稅款應無財政部 74 年 6 月 12 日函釋退還代繳人規定之適用；揆諸土地稅法第 5 條、第 5 條之 1 等規定及財政部 74 年 6 月 12 日、88 年 4 月 29 日函釋意旨自明。查本件依卷附資料所示，訴願人於 111 年 7 月 22 日與案外人○君立約購買○君所有之系爭土地，並由代理人○君於同日申報土地增值稅，經原處分機關開立土地增值稅繳款書予納稅義務人○君，並於 111 年 8 月 30 日完納系爭土地增值稅款在案，然尚未辦理系爭土地所有權移轉登記。嗣訴願人以○君未依約

履行移轉及交付系爭房地之義務，爰解除買賣契約，另以○君為被告向民事法院起訴，案經臺灣高等法院系爭民事確定判決○君應同意訴願人領取履約保證專戶之金額等在案。嗣訴願人檢附上開判決等資料，向文山分處申請撤回系爭土地之土地移轉現值申報及申請退還系爭土地增值稅款。

(二) 經查，依土地稅法第 5 條第 1 項第 1 款規定，本案系爭土地之土地增值稅之納稅義務人為所有權人○君，土地增值稅繳款書亦記載納稅義務人為○君，並於 111 年 8 月 30 日完納稅款；且訴願人未依規定向稅捐稽徵機關申請代繳土地增值稅。次依訴願人及案外人○君 111 年 6 月 13 日簽訂之不動產買賣契約書影本所載，依契約書第 4 條、第 5 條約定，甲方即訴願人應按期將買賣價金存入信託專戶（下稱系爭專戶），另依契約書第 8 條第 1 款、第 4 款約定，土地增值稅由乙方即案外人○君負擔；同條第 2 款雖約定「增值稅及其他移轉前須繳納之相關稅費由甲方代繳納，並得由專戶中撥付代繳」文字，然並未約明甲方代繳土地增值稅是否有扣抵買賣價金之意。復依訴願人及案外人○君簽名之先行動支價款同意書（署期：111 年 6 月 13 日）影本所示，因賣方資金需求須動用系爭專戶款項，故買賣雙方同意自系爭專戶中支出 50 萬元匯入案外人○君帳戶；然上開同意書並未載明 50 萬元之用途。且依臺灣高等法院民事確定判決影本所示，亦僅記載原告即訴願人請求被告即案外人○君返還已自系爭專戶取得之 50 萬元價金及系爭專戶內金額、懲罰性違約金等，並經○君於言詞辯論時表明認諾訴願人之請求，發生認諾效力，故判決○君敗訴，至於○君領取之 50 萬元之用途為何，該判決亦未說明。是依土地稅法第 5 條第 1 項規定，本案系爭土地之土地增值稅之納稅義務人為所有權人○君，訴願人既未向稅捐稽徵機關申請代繳土地增值稅，且觀諸上開卷附資料，尚無從證明系爭土地增值稅款係由訴願人代為繳納；又訴願人於訴願書檢附之 114 年 3 月 18 日不動產買賣價金履約保證專戶收支明細暨出款確認書影本，於專戶價金總額之備註欄雖記載「已出稅款：土增稅 467548 元……」文字，然該確認書僅有訴願人及地政士之簽名，亦難逕認訴願人有代繳系爭土地增值稅款，故尚難遽以對訴願人為有利之認定。則本件原處分機關依上開卷附資料，參照前揭財政部函釋意旨，審認本案系爭土地之土地增值稅仍由所有權人即出賣人○君負擔，而依土地稅法第 5 條等相關規定退還系爭土地增值稅款予納稅義務人○君，乃否准訴願人之退稅申請，並無違誤。至系爭專戶是否有訴願人所陳因土地增值稅繳納扣款而有短缺一節，涉及私權糾紛，非本件訴願所得審究。另依土地稅法第 5 條第 2 項規定，該條第 1 項所稱有償移轉，指買賣、交換等方式之移轉，該條並未規定有償移轉

指有效的有償移轉。是依土地稅法第 5 條第 1 項規定，有償移轉土地所有權者，其土地增值稅之納稅義務人為原土地所有權人，縱土地之有償移轉於嗣後有無效、解除契約等情，亦屬是否有退稅事由之認定，不影響土地增值稅納稅義務人之認定。則訴願人主張土地稅法第 5 條第 1 項之有償移轉指有效的有償移轉、本案土地增值稅之納稅義務人非案外人○君等語，應係誤解法令，尚難採憑。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為原處分，揆諸前揭規定及函釋意旨，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 連 堂 凱
委員 張 慕 貞
委員 陳 愛 娥
委員 盛 子 龍
委員 李 瑞 敏
委員 陳 衍 任
委員 周 宇 修
委員 陳 佩 慶
委員 邱 子 庭

中 華 民 國 114 年 9 月 9 日

本案依分層負責規定授權人員決行

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。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區福國路 101 號）