

訴願人 ○○○ ○○○

代理人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因土地增值稅事件，不服原處分機關北投分處九十年一月十一日北市稽北投字第八九〇二一三九二〇〇號書函所為處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人等於八十七年三月二十五日向原處分機關北投分處申報所有本市北投區○○段○○小段○○地號持分土地移轉與案外人○○○（即權利人）之土地現值，經該分處以訴願人等為納稅義務人，按一般用地稅率核課土地增值稅分別為新臺幣（以下同）五、九二八、七四六元及五、九二八、七四六元，合計一一、八五七、四九二元。嗣○君以「增值稅金額龐大且繳納期限已至」為由，申請代繳系爭土地增值稅，經該分處函准辦理，已於八十七年五月十二日代為繳納。
- 二、○君於八十七年十月一日，以系爭土地及同小段○○、○○、○○地號等四筆土地係屬公共設施用地，尚未興建完成變更為非公共設施用地前，依土地稅法第三十九條規定應免課土地增值稅，向該分處申請退還系爭及其他代繳稅款；經該分處以八十七年十月十四日北市稽北投乙字第8701615200號函復，俟本市市場管理處查明函復後再行辦理。○君與案外人○○股份有限公司復於八十八年六月四日，共同具名向該分處申請退還系爭及其他代繳稅款，經該分處審查後，於八十八年八月二十日函復准予辦理退稅。
- 三、訴願人等於八十九年十一月十八日檢附系爭稅款繳款書（辦理產權登記聯）影本及繳款書正本遺失切結書，向原處分機關北投分處提出申請系爭稅款係由其繳納，請求退還前開溢繳稅款。經該分處以八十九年十二月六日北市稽北投乙字第8901868500號書函復知系爭稅款已於八十八年八月二十日退還代繳人○○○，否准所請。訴願人等復於八十九年十二月三十日檢附土地買賣契約書及保管條影本，主張該增值稅款係由○君自應給付訴願人土地價款中扣除代為繳納，向該分處申請退還稅款，該分處仍以九十年一月十一日北市稽北投字第八九〇二一三九二〇〇號書函復知否准。訴願人不服，於九十年二月八日經由原處分機關向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，仍應視為原處分機關所為之處分，合先敘明。

二、按土地稅法第五條第一項第一款規定：「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。」第五條之一前段規定：「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。」第三十九條第二項規定：「依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅。但經變更為非公共設施保留地後再移轉時，以該土地第一次免徵土地增值稅前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」

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；逾期未申請者，不得再行申請。」內政部八十七年六月三十日臺內營字第八七七二一七六號函釋：「……二、左列經都市計畫主管機關列冊或都市計畫書規定有案之土地，為非留供各事業機構、各該管政府或鄉、鎮、縣轄市公所取得之公共設施用地，應非屬都市計畫法所稱之「公共設施保留地」。（一）經依都市計畫法第三十條規定所訂辦法核准由私人或團體投資興辦之公共設施用地。……」

財政部七十四年六月十二日臺財稅第一七四五二號函釋：「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。」八十七年八月十五日臺財稅第八七一九五九九四三號函附「財政部研商土地稅法第三十九條第二項所稱「徵收前之移轉」之認定事宜會議紀錄之會商結論載以：「依都市計畫法指定之公共設施保留地，其都市計畫書規定以徵收或區段徵收方式取得，或未明文規定取得方式者，均有土地稅法第三十九條第二項免徵土地增值稅規定之適用。」

八十八年四月二十九日臺財稅第八八一九一二四七三號函釋：「主旨：有關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乙案。說明：二、依本部七十四年六月十二日臺財稅第一七四五二號函釋……該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，則許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。」

三、本件訴願理由略謂：

(一) 訴願人依法得申請退稅，原處分機關（北投分處）未依法核准，逕函復已於八十八年八月二十日退還予代繳人○○○，認事用法顯有違誤。系爭稅款雖由承買人○○○自買賣價金中扣除代繳，仍以出賣人為納稅義務人，檢附之原買賣契約書影本已敘明土地增值稅由出賣人負擔，附註條款亦敘明出賣人爭取免徵土地增值稅並經裁定退稅，其稅額全歸出賣人所有。原處分機關（北投分處）何能逕行退稅予代繳人。

(二) 原處分機關所舉財政部七十四年六月十二日臺財稅第一七四五一號函釋顯有適法上之疏失，前經該部以八十八年四月二十九日臺財稅第八八一九一二四七三號函釋，明示增值稅係由權利人自應給付之土地價款中扣除者，退稅時不退還代繳人語意甚明。

四、卷查系爭○○地號持分土地之土地增值稅計一一、八五七、四九二元，繳納期間自八十七年四月十一日至同年五月十日止，訴願人並未於規定期限內繳納，權利人○○○於八十七年五月十一日向北投分處申請代繳系爭土地增值稅，經該分處以八十七年五月十一日北市稽北投乙字第八七〇〇七三九一〇〇號函准予辦理，已於八十七年五月十二日代為繳納；此有○君八十七年五月十一日申請書及系爭土地增值稅繳款書通知及收據聯正本附卷可稽，系爭土地增值稅之代為繳納事實，洵堪認定。

五、次查系爭持分土地係經編列為公共設施保留地（市場用地），依前揭內政部八十七年六月三十日臺內營字第八七七二一七六號函釋，核准私人或團體投資興建之公共設施用地，應非屬都市計畫法所稱之公共設施保留地，惟由私人或團體投資之公共設施保留地變更為非公共設施保留地之時點，經本府八十八年五月十一日府都一字第八八〇二〇六三一〇〇號函釋，其時點應以「投資人興建完成之日起」認定。原處分機關北投分處經詢據本市市場管理處八十八年八月二日北市市三字第八八六〇八四一五〇〇號函復略以：「.....說明.....二、經查上開四筆地號土地係座落於本市北投區○○市場預定地內，該市場用地業經臺北市政府於八十七年三月間核准○○股份有限公司投資興建並簽訂投資契約在案，....經.....核准變更○○市場之投資人名義為○○股份有限公司.... ..目前○○股份有限公司正申辦○○市場新建工程之建造執照中。三、.....有關本處是否徵收○○市場用地內本市○○(○)段○○小段○○、○○、○○、○○地號等四筆公共設施保留地乙節，該市場用地因已核准民間投資興建，目前本處並無該市場用地之徵收計畫，.....」另詢據本府都市發展局八十八年八月十二日北市都二字第八八二一七四七四〇〇號函略以：「.....說明.....二、所請土地經查復如第 項。(一)

段別	小段	地號	查復內容
桃源	五	七二二、七五三、七五四、七九五	皆在市場用地。未明文規定取得方式。

依前揭財政部八十七年八月十五日臺財稅第八七一九五九九四三號函附會議紀錄之會議結論，依都市計畫法指定之公共設施保留地，其都市計畫書未明文規定取得方式者，亦有土地稅法第三十九條第二項免徵土地增值稅規定之適用。系爭持分土地雖取得本府工務局八十八年六月二十四日八八建字第二五〇號建造執照，惟現場尚未興建，核與土地稅法第三十九條第二項免徵土地增值稅之規定相符。買受人○○○與案外人○○股份有限公司於八十八年六月四日共同具名向該分處申請退還系爭及其他代繳稅款，經北投分處審查後，以八十八年八月二十日北市稽北投乙字第八八〇一二三三六〇〇號函復略以：「主旨：臺端於八十七年間申報本市○○段○○小段○○、○○、○○、○○地號四筆土地，申請適用土地稅法第三十九條第二項規定，免徵土地增值稅，並以代繳人名義退還已納土地增值稅九八、一五〇、〇五六元，業已辦妥……」准予辦理退稅在案（包括系爭土地增值稅一一、八五七、四九二元）。

六、第查訴願人等於八十九年十一月十八日檢附系爭稅款繳款書（辦理產權登記聯）影本及繳款書正本遺失切結書，主張申請系爭稅款係由其繳納，請求退還溢繳稅款，經該分處以八十九年十二月六日北市稽北投乙字第八九〇一八六八五〇〇號書函復知系爭稅款已於八十八年八月二十日退還代繳人○○○，否准所請。訴願人等復於八十九年十二月三十日檢附土地買賣契約書及保管條影本，主張該增值稅款係由○君自應給付訴願人土地價款中扣除代為繳納，向該分處申請退還稅款，經該分處以九十年一月十一日北市稽北投字第八九〇二一三九二〇〇號書函復知略以：「主旨：臺端等申請退還溢繳之土地增值稅乙案……，經查權利人○○○君於八十七年五月十一日……申請代繳該二筆土地增值稅款，依財政部七十四年六月十二日臺財稅第一七四五一號函示已於八十八年八月二十日退還予代繳人○○○君在案，所請歉難照准……」訴願人主張系爭土地增值稅款係由○君自應給付訴願人土地價款中扣除代為繳納，仍應退還訴願人乙節，顯屬誤解。本案系爭土地增值稅款既經查明由○○○代繳屬實，原處分機關北投分處將免徵稅款退還代繳人○君，並據以否准訴願人退還系爭稅款之申請，揆諸首揭規定及函釋，並無不合，應予維持。

七、至訴願人檢附不動產買賣契約書所載：「……附註一……（一）土地增值稅由乙方（○○○）（○○○）負擔（三）、如依土地稅法第三十九條第二項規定暫予免徵時則由甲方（○君）依約扣除墊繳土地增值稅額保管至開徵時繳納。惟如有法令明文規定爾後再移轉時皆免依該土地第一次免徵土地增值稅之前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，則本稅款應即支付乙方（訴願人等），各無異議。……」係約定系爭土地增值稅款應由○君代為保管至開徵時繳納，應屬私法之債權債務關係，若仍有疑義，得循司法途徑解決；且依首揭規定，系爭土地雖免徵土地增值稅，惟俟系爭

土地依使用分區編列市場用地興建完成時，仍應以該土地第一次免徵土地增值稅前之前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，併予指明。

八、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

委員 黃茂榮

委員 薛明玲

委員 楊松齡

委員 王惠光

委員 曾巨威

委員 曾忠己

委員 劉興源

委員 黃旭田

中華民國九十一年六月二十一日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。