

訴願人 〇〇〇

代理人 〇〇〇

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因申請退還代繳土地增值稅事件，不服原處分機關九十年三月二日北市稽法乙字第九〇六〇〇七七九〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主文

訴願駁回。

事實

緣案外人〇〇〇（即買受人）於八十三年十一月二十九日與〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇等三人（即出賣人）訂立不動產買賣契約購買三人所有之本市北投區〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇及〇〇地號等四筆農業用地，於八十三年十二月五日向原處分機關北投分處申報土地現值（八十三年十二月五日原處分機關北投分處收文第四三一六五九至四三一六六二號），經該分處核准免徵土地增值稅在案。嗣經原處分機關查核資金來源時，〇〇〇坦承該四筆農地係由其與〇〇〇、〇〇〇等三人同比例出資購買，原處分機關乃以〇、〇二人未具農民身分利用具農民身分之〇〇〇買賣農地，依財政部八十二年十月七日臺財稅第八二一四九八七九一號函釋認上開系爭土地不符免稅規定，乃以八十四年七月十一日北市稽核（丙）字第一二七二七號函原處分機關北投分處發單補徵原免徵之土地增值稅額，經北投分處以八十四年七月二十日北市稽北（乙）字第一三四八〇號函補徵〇〇〇等三人原免徵土地增值稅額計新臺幣（以下同）六、六〇二、九七〇元，〇〇〇不服原處分機關北投分處補徵原免徵增值稅之處分，於八十四年九月一日向原處分機關提起復查，經原處分機關以八十四年十一月三日北市稽法乙字第九三一一號復查決定駁回復查之申請，並補徵加計利息共計六、六八七、二二六元，〇〇〇、〇〇〇、〇〇〇三人乃提供本市北投區〇〇段〇〇小段〇〇、〇〇、〇〇及〇〇地號等四筆土地予訴願人為擔保向本市北投區農會貸款八百萬元，於八十四年十二月一日撥入貸款人及訴願人帳號 XXXXX 帳戶，當日並提領六、六八七、二二六元於該農會繳納系爭補徵加計利息土地增值稅款。嗣訴願人以代繳人名義向原處分機關北投分處申請退稅，經該分處以八十九年十一月二十九日北市稽北投乙字第八九〇一八九四一〇〇號函復否准。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十年三月二日北市稽法乙字第九〇六〇〇七七九〇〇號復查決定：「復查駁回。」，上開決定書於三月十五日送達。訴願人仍表不服，於九十年四月十六日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理由

一、查本件復查決定書係於九十年三月十五日送達訴願人，訴願人提起訴願之期間末日原為九十年四月十四日，是日為星期六，以其次星期一（九十年四月十六日）代之，是訴願人於九十年四月十六日提起訴願，並未逾期，合先敘明。

二、按土地稅法第五條規定：「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，指遺贈或贈與等方式之移轉。」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。」行為時（八十九年一月二十六日修正前）第三十九條之二第一項規定：「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。」

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，得字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。」

財政部七十四年六月十二日臺財稅第一七四五號函釋：「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。」

行政法院五十六年度判字第二三一號判例：「……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。」

五十八年度判字第五一七號判例：「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。……」

六十九年度判字第一號判例：「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。」

三、本件訴願理由略以：

（一）訴願人為本案稅款之繳款人，有原處分機關北投分處八十五年四月二日北市稽北投乙字第00五五六五號函可稽，原處分機關以訴願人為無權代理為由，率然駁回訴願人之復查申請，令人甚為不服。財政部七十四年六月十二日臺財稅第一七四五號函明

示由權利人代繳土地增值稅發生退稅情事應准退還代繳人，訴願人為代繳人當然可以申請退稅。

- (二) 本件原處分機關北投分處就本案補徵原免徵之土地增值稅，係為錯誤適用法令，明顯逾越土地稅法第三十九條之二母法之授權範圍，為錯誤之處分，原處分機關未准許退還溢繳之稅款予訴願人，不符法治。
- (三) 退還溢課稅款之申請並不以未確定之案件為限，觀之稅捐稽徵法第二十八條之規定自明。是以課稅處分或復查決定如有適用法令錯誤之情形，致納稅義務人溢繳稅款者，應予退稅。訴願人依稅捐稽徵法第二十八條之規定申請退還溢課之土地增值稅款，乃於法有據。

四、卷查訴願人申請退還系爭土地增值稅之納稅義務人為○○○、○○○及○○○等三人，此為訴願人所自承，而納稅義務人係原土地所有權人，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。訴願人雖稱代繳人，然查，案外人○○○、○○○、○○○與訴願人於八十五年五月二十一日向原處分機關北投分處遞送之申請書說明六敘明係因農地只能在農會申貸而訴願人具農會會員身分，故由○○○等三人提供六筆農地並任保證人向本市北投區農會貸款以繳納系爭加計利息土地增值稅，而事實上亦確係由○○○等三人（訴願人○○○除外）按月繳納貸款本息，果此敘述為真，則訴願人究否係代繳稅款之人已非無疑？又訴願人縱係代繳人，然其非經原處分機關准予代繳有案之權利人亦與前揭財政部七十四年六月十二日臺財稅第一七四五一號函釋不符，則其無以自己名義申請退稅之權利。從而，原處分機關否准其退稅之申請，揆諸首揭規定及行政法院判例意旨並無不合，原處分應予維持。

五、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之規定，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 王惠光
委員 陳敏
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 劉興源

中 華 民 國 九 十 年 八 月 三十一 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。

